საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა
და აუდიტორთა ფედერაცია

ვახტანგ ხმალაძე, ირაკლი შავიშვილი,
დავით ხატიაშვილი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები

წიგნი "საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები" მომზადდა და გამოიცა ევრაზიის ფონდის დაფინანსებით (გრანტი G05-0077) აშშ-ის საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს სახსრების მეშვეობით. მასში გადმოცემული თვალსაზრისები შეიძლება არ ემთხვეოდეს აშშ-ის საერთაშორისო განვითარების სააგენტოსა და ევრაზიის ფონდის შეხედულებებს.

კომენტარები მომზადებულია საქართველოს
საგადასახადო კოდექსის 2005 წლის 25 ოქტომბრის
მდგომარეობით

ავტორები ვახტანგ ხმალაძე
ირაკლი შავიშვილი
დავით ხატიაშვილი

მთავარი რედაქტორი მიხეილ ჯიბუტი

რედაქტორები ოთარ სოფიძე, თეიმურაზ ჭელიძე

რეცენზენტები თეიმურაზ კოპალეიშვილი
რეჟას ძაძამია

კომენტარები დოკუმენტებზე:

ვახტანგ ხმალაძე მუხლები: 1 – 11, 12 (ნაწილები: 1, 5 – 9, 22 – 25, 34, 35), 14, 15, 23, 25, 26, 31 – 33, 35 – 37, 44 – 50, 57 – 59, 62, 71, 72, 75 – 92, 123 – 161, 281, 282;

ირაკლი შავიშვილი მუხლები: 12 (ნაწილები: 2 – 4, 10 – 17, 20, 21, 26 – 31, 36 – 38, 40 – 43), 17, 18, 20, 24, 38 – 43, 51 – 56, 63 – 70, 73, 74, 93 – 122, 165 – 219, 266 – 270, 277 – 280);

დავით ხატიაშვილი მუხლები: 12 (ნაწილები: 18, 19, 32, 33, 39), 13, 16, 19, 21, 22, 30, 220 – 265, 271 – 276;

დავით ხატიაშვილი და ვახტანგ ხმალაძე მუხლები: 27, 34;

ირაკლი შავიშვილი, დავით ხატიაშვილი, ვახტანგ ხმალაძე მუხლები: 28, 29;

როინ მიგრიაული მუხლები: 60, 61.

© საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია
© ვ. ხმალაძე, ი. შავიშვილი, დ. ხატიაშვილი

სარჩევი

მთავარი რედაქტორისაგან ---------- 19

კარი I ზოგადი დებულებანი ---------- 22

თავი I საქართველოს საგადასახადო სისტემა ---------- 22

მუხლი 1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით რეგულირებული ურთიერთობანი ---------- 22
მუხლი 2. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ---------- 23
მუხლი 3. ინსტრუქციები, ბრძანებები და მითითებები ---------- 32
მუხლი 4. ვადების განსაზღვრა ---------- 33
მუხლი 5. ხანდაზმულობის ვადა ---------- 35
მუხლი 6. გადასახადის ცნება ---------- 36
მუხლი 7. საქართველოს საგადასახადო სისტემა ---------- 38
მუხლი 8. საქართველოს საგადასახადო სისტემის პრინციპები ---------- 40
მუხლი 9. გადასახადის სახეები ---------- 42
მუხლი 10. გადასახადების დაწესების, შემოღების, შეცვლისა და გაუქმების სამართლებრივი საფუძვლები ---------- 44

თავი II საგადასახადო კოდექსში გამოყენებული ტერმინები და ცნებები ---------- 45

მუხლი 11. ამ კოდექსის ტერმინებისა და ცნებების გამოყენების არეალი ---------- 45
მუხლი 12. ამ კოდექსში გამოყენებულ ტერმინთა განმარტება ---------- 46
მუხლი 13. ეკონომიკური საქმიანობა ---------- 79
მუხლი 14. საქველმოქმედო საქმიანობა ---------- 84
მუხლი 15. რელიგიური საქმიანობა ---------- 87
მუხლი 16. დაქირავებით მუშაობა ---------- 89
მუხლი 17. საქონელი ---------- 91
მუხლი 18. მომსახურება ---------- 93
მუხლი 19. ფინანსური მომსახურება ---------- 97
მუხლი 20. საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა ---------- 102
მუხლი 21. ლიზინგი (ფინანსური იჯარა) ---------- 109
მუხლი 22. გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპები ---------- 113

მუხლი 23. ურთიერთდამოკიდებული პირები ---------- 120
მუხლი 24. საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი ---------- 124

კარი II საწარმოები, ორგანიზაციები, ფიზიკური პირები, გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო აგენტები ---------- 130

თავი III საწარმოები, ორგანიზაციები, ფიზიკური პირები ---------- 130

მუხლი 25. საწარმო ---------- 130
მუხლი 26. საქართველოს საწარმო და უცხოური საწარმო ---------- 132
მუხლი 27. საწარმოს საქმიანობის ადგილი ---------- 132
მუხლი 28. საწარმოს მართვის ადგილი ---------- 136
მუხლი 29. მუდმივი დაწესებულება ---------- 139
მუხლი 30. ორგანიზაცია ---------- 145
მუხლი 31. საბიუჯეტო ორგანიზაცია ---------- 149
მუხლი 32. საქველმოქმედო ორგანიზაცია ---------- 150
მუხლი 33. რელიგიური ორგანიზაცია ---------- 155
მუხლი 34. რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები ---------- 156
მუხლი 35. ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი და ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი ---------- 162
მუხლი 36. მეწარმე ფიზიკური პირი ---------- 164
მუხლი 37. მეწარმე ფიზიკური პირის საქმიანობის ადგილი ---------- 165

თავი IV გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო აგენტები ---------- 166

მუხლი 38. გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ---------- 166
მუხლი 39. გადასახადის გადამხდელთა უფლებები ---------- 167
მუხლი 40. გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის უზრუნველყოფა ---------- 170
მუხლი 41. გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებები ---------- 171
მუხლი 42. საგადასახადო აგენტთა ვალდებულებები ---------- 173

მუხლი 43. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წარმომადგენელი ---------- 174
მუხლი 44. საგადასახადო ორგანოებთან მიმოწერა ---------- 175

კარი III გადასახადის გადამხდელთათვის ინფორმაციის მიწოდება და საქართველოს საგადასახადო ორგანოების სისტემა ---------- 178

თავი V გადასახადის გადამხდელთათვის ინფორმაციის მიწოდება ---------- 178

მუხლი 45. ვალდებულებების დამდგენ ურთიერთობათა განხორციელება წერილობითი ფორმით ---------- 178
მუხლი 46. საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისათვის, სხვა ვალდებული პირისათვის შეტყობინების გაგზავნა ---------- 181
მუხლი 47. წერილობითი განმარტება საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით ---------- 182

თავი VI საქართველოს საგადასახადო ორგანოები და მათი ძირითადი ფუნქციები ---------- 184

მუხლი 48. საქართველოს საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლები ---------- 184
მუხლი 49. საქართველოს საგადასახადო ორგანოები ---------- 185
მუხლი 50. საქართველოს საგადასახადო ორგანოების ძირითადი ფუნქციები ---------- 186

თავი VII საგადასახადო ორგანოების უფლებები და ვალდებულებები ---------- 187

მუხლი 51. საგადასახადო ორგანოების უფლებები ---------- 187
მუხლი 52. საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებები ---------- 190
მუხლი 53. უფლებამოსილების დელეგირება ---------- 193
მუხლი 54. წლიური ანგარიშები ---------- 193
მუხლი 55. საგადასახადო ორგანოებისა და ამ ორგანოების თანამდებობის პირთა პასუხისმგებლობა ---------- 194
მუხლი 56. ინტერესთა კონფლიქტი ---------- 195

ქარი IV საგადასახადო ვალდებულება---------- 198

თავი VIII საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულების წესი---------- 198

მუხლი 57. საგადასახადო ვალდებულება---------- 198
მუხლი 58. გადასახადით დასაბეგრი მართლსაწინააღმდეგო შემოსავალი ან ოპერაცია---------- 199
მუხლი 59. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება---- 201
მუხლი 60. საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას ---------- 205
მუხლი 61. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება საწარმოს/ორგანიზაციის რეორგანიზაციისას---------- 216
მუხლი 62. გარდაცვლილი, უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუუნარო ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება---- 227
მუხლი 63. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესი ----------231
მუხლი 64. საგადასახადო პერიოდი---------- 232
მუხლი 65. გადასახადისაგან განთავისუფლება და საგადასახადო შეღავათი ---------- 235
მუხლი 66. გადასახადის გადახდის ვადები ---------- 236
მუხლი 67. გადასახადების გადახდის წესი---------- 237
მუხლი 68. გადასახადის თანხების დარიცხვა ---------- 240
მუხლი 69. გადასახადის გადახდის ადგილი---------- 242
მუხლი 70. ბანკებისა და სხვა ორგანიზაციების ვალდებულებანი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებით---------- 242
მუხლი 71. ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის დაბრუნება---------- 246
მუხლი 72. საგადასახადო შემოსავლის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშზე თანხების აკუმულირება---------- 248
მუხლი 73. ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხების აღრიცხვა------ 249
მუხლი 74. გადასახადების მიხედვით დავალიანებათა დაფარვის წესი---------- 250

თავი IX საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლა ---------- 250

მუხლი 75. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლის ზოგადი პირობები ---------- 250
მუხლი 76. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლის გამომრიცხველი გარემოებები ---------- 253
მუხლი 77. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლის შესახებ გადაწყვეტილების მიმღები პირები ---------- 254
მუხლი 78. გადავადების მოქმედების შეწყვეტა ---------- 255
მუხლი 79. ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანებების რესტრუქტურიზაცია ---------- 256

თავი X საგადასახადო მოთხოვნა. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა და მათი შესრულება ---- 256

მუხლი 80. „საგადასახადო მოთხოვნა“ ---------- 256
მუხლი 81. „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ ---------- 259
მუხლი 82. „საგადასახადო მოთხოვნისა“ და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულება ---------- 261
მუხლი 83. „საგადასახადო მოთხოვნისა“ და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შეწყვეტა ---------- 263

თავი XI საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები ---------- 264

მუხლი 84. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები ---------- 264
მუხლი 85. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ---------- 265
მუხლი 86. მესამე პირის მფლობელობაში არსებულ ქონებაზე გადახდევინების მიქცევა ---------- 270
მუხლი 87. ქონებაზე ყადაღის დადება ---------- 274
მუხლი 88. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია ---------- 285
მუხლი 89. საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამოწერა ---- 291
მუხლი 90. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სალა-

რიდან ნაღდი ფულადი სახსრების
ამოღება ---------- 292
მუხლი 91. ცრუმაგიერი მფლობელობა ---------- 294
მუხლი 92. გადასახადების მიხედვით
ვადაგადაცილებული საგადასახადო
დავალიანების ჩამოწერა ---------- 296

კარი V საგადასახადო ანგარიშგება ---------- 297

**თავი XII გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების
აღრიცხვა და საგადასახადო ანგარიშგება ---------- 297**

მუხლი 93. გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების
აღრიცხვა ---------- 297
მუხლი 94. ზოგიერთი სახის საქმიანობის აღრიცხვა ---------- 299
მუხლი 95. საგადასახადო დეკლარაცია ---------- 299
მუხლი 96. საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის
ვადის გაგრძელება ---------- 301
მუხლი 97. საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების
ან/და დამატების შეტანა ---------- 301

კარი VI საგადასახადო კონტროლი ---------- 303

თავი XIII ძირითადი დებულებანი ---------- 303

მუხლი 98. საგადასახადო კონტროლის ზოგადი
დებულებანი ---------- 303
მუხლი 99. საგადასახადო კონტროლის
განხორციელება ---------- 304

თავი XIV მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ---------- 308

მუხლი 100. გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვა ---------- 308
მუხლი 101. აღრიცხვაზე აყვანის (რეგისტრაციის) წესი
და გადასახადის გადამხდელის
საიდენტიფიკაციო ნომერი ---------- 309
მუხლი 102. გადასახადის გადამხდელისაგან
ინფორმაციის მოთხოვნა ---------- 311
მუხლი 103. საბანკო ანგარიშების გახსნისას ბანკების
მიერ ინფორმაციის წარდგენა ---------- 312
მუხლი 104. ცალკეულ შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექ-
ტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობი-
ექტისა და საგადასახადო ვალდებულების
განსაზღვრა ---------- 313
მუხლი 105. ზოგადი ანალიტიკური პროცედურები ---------- 316

თავი XV გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურები ---------- 317

მუხლი 106. ზოგადი დებულებანი გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით ---------- 317
მუხლი 107. ქრონომეტრაჟის ჩატარების წესი ---------- 318
მუხლი 108. საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა ---------- 319
მუხლი 109. დათვალიერება ---------- 320
მუხლი 110. ინვენტარიზაცია ---------- 320

თავი XVI საგადასახადო შეთხვევა ---------- 321

მუხლი 111. საგადასახადო შემოწმების სახეები ---------- 321
მუხლი 112. კამერალური საგადასახადო შემოწმება ---------- 322
მუხლი 113. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ---------- 323
მუხლი 114. გადაუდებელი საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ---------- 326
მუხლი 115. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების მიზნით საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის დაშვება ტერიტორიებზე ან/და შენობა-ნაგებობებში ---------- 328
მუხლი 116. ექსპერტიზა ---------- 328
მუხლი 117. სპეციალისტის მოწვევა ---------- 330
მუხლი 118. სპეციალისტის ან/და ექსპერტის კომპენსაცია ---------- 330
მუხლი 119. საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას შეძგენილი ობიექტის ზოგადი მოთხოვნები ---------- 332
მუხლი 120. საგადასახადო შემოწმების აქტი ---------- 332
მუხლი 121. საგადასახადო შემოწმების მასალების განხილვის შედეგებზე გადაწყვეტილების გამოტანა ---------- 334
მუხლი 122. საგადასახადო საიდუმლოება ---------- 335

კარი VII საგადასახადო სამართალდარღვევა და პასუხისმგებლობა ---------- 338

თავი XVII საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზოგადი დებულებანი ---------- 338

მუხლი 123. საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება ——338
მუხლი 124. საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტები ——339
მუხლი 125. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები ——341
მუხლი 126. საგადასახადო სანქცია ——343
მუხლი 127. საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ საქმის წარმოება ——343
მუხლი 128. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული დადგენილების ან სხვა გადაწყვეტილების გასაჩივრება ——344

თავი XVIII საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები და პასუხისმგებლობა ——344

მუხლი 129. საურავი ——344
მუხლი 130. საგადასახადო ორგანოებში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე დადგომის წესის დარღვევა ——347
მუხლი 131. საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენა ——349
მუხლი 132. გადასახადების შემცირება (შეიცვალა 01.07.2005, №1858) ——350
მუხლი 133. შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევა ——351
მუხლი 134. გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობა ——353
მუხლი 135. საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევა ——354
მუხლი 136. ყადაღადადებული ქონების მფლობელობის, სარგებლობის ან/და განკარგვის წესის დარღვევა ——355
მუხლი 137. საგადასახადო ორგანოსათვის სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარუდგენლობა ——355
მუხლი 138. გადასახადის არასწორი ჩათვლა ან დაბრუნება ——355
მუხლი 139. მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორებისას სალარო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევა —— 356

მუხლი 140. დღგ-ისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევა ---------- 357
მუხლი 141. გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს საინკასო დაავალებისა და გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საგადახდო დაავალების შესრულების ვადის დარღვევა ------- 358
მუხლი 142. ბანკების მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის ანგარიშის გახსნის წესის დარღვევა და გადასახადის გადამხდელის ანგარიშებზე ოპერაციების შეჩერების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების შეუსრულებლობა ---------- 359
მუხლი 143. დოკუმენტების გარეშე მატერიალური ფასეულობის ტრანსპორტირება (გადაზიდვა) და აღურიცხაობა ---------- 363
მუხლი 144. სხვა ჯარიმები ---------- 365

თავი VIII საგადასახადო დავა ---------- 366

თავი XIX საგადასახადო დავის განხილვის საერთო წესი ---------- 367

მუხლი 145. საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველი ---- 367
მუხლი 146. საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ფორმები ---------- 368
მუხლი 147. საგადასახადო დავის დაწყების წესი ---------- 372
მუხლი 148. სადავო თანხის გადახდის ვალდებულების შეჩერება ---------- 373
მუხლი 149. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის შესაგებელი და შეტყობინება ---------- 374
მუხლი 150. „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულების უზრუნველყოფა ---------- 376
მუხლი 151. საგადასახადო ორგანოს შესაგებელი ---------- 379
მუხლი 152. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის უფლებამოსილება საგადასახადო ორგანოს შესაგებლის მიღების ან დადგენილ ვადაში მისი მიუღებლობის შემდეგ ---------- 380

თავი XX საგადასახადო დავის განხილვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ---------- 381

მუხლი 153. საგადასახადო დაეის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის მი'სანი და მისი განხილვის ორგანოები ---------- 381
მუხლი 154. საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება შესაგებლის მიღებისას ---------- 383
მუხლი 155. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება ---------- 384
მუხლი 156. საგადასახადო დაეის განხილვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში ---------- 387
მუხლი 157. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილების გასაჩივრება ---------- 390
მუხლი 158. საბჭოს სხდომა ---------- 392
მუხლი 159. საბჭოს გადაწყვეტილება ---------- 392
მუხლი 160. საბჭოს გადაწყვეტილების ძალაში შესვლა და მისი გასაჩივრების წესი ---------- 394
მუხლი 161. საგადასახადო დაეის განხილვა სასამართლოს მიერ ---------- 395

კარი IX საშემოსავლო და ეოგების გადასახადები ------ 396

თავი XXII საშემოსავლო გადასახადი ---------- 396

მუხლი 165. გადასახადის გადამხდელი ---------- 396
მუხლი 166. დაბეგვრის ობიექტი ---------- 396
მუხლი 167. გადასახადის განაკვეთი ---------- 398
მუხლი 168. გადასახადისაგან განთავისუფლება ---------- 398

თავი XXIII ეოგების გადასახადი ---------- 404

მუხლი 169. გადასახადის გადამხდელი ---------- 404
მუხლი 170. დაბეგვრის ობიექტი ---------- 405
მუხლი 171. გადასახადის განაკვეთი ---------- 408
მუხლი 172. გადასახადისაგან განთავისუფლება ---------- 409

თავი XXIV ერთობლივი შემოსავალი ---------- 410

მუხლი 173. ერთობლიეი შემოსავალი ---------- 410
მუხლი 174. ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები ------411

მუხლი 175 ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან----------413
მუხლი 176 სხვა შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან -------415

თავი XXV გამოქვითვები და ზარალი----------416

მუხლი 177. შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები ---------- 416
მუხლი 178. ხარჯები, რომლებიც არ გამოიქვითება---------- 417
მუხლი 179. პროცენტების გამოქვითვის შეზღუდვა ---------- 419
მუხლი 180. უიმედო ვალების გამოქვითვა---------- 420
მუხლი 181. სარეზერვო ფონდებში გადარიცხვების გამოქვითვა---------- 421
მუხლი 182. სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯების გამოქვითვა---------- 422
მუხლი 183. საამორტიზაციო ანარიცხები და გამოქვითვები ძირითად საშუალებათა მიხედვით---------- 422
მუხლი 184. ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოქვითვა----------431
მუხლი 185. წარმომადგენლობითი ხარჯების გამოქვითვის შეზღუდვა----------431
მუხლი 186. საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული შეწირულობის თანხის გამოქვითვა---------- 432
მუხლი 187. სადაზღვევო შენატანების ხარჯების გამოქვითვა---------- 432
მუხლი 188. გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები---------- 433
მუხლი 189. არამატერიალური აქტივების ხარჯები ---------- 434
მუხლი 190. გადასახადებისა და ჯარიმების გამოქვითვის შეზღუდვა ---------- 435
მუხლი 191. ზარალი ქონების რეალიზაციისას---------- 436
მუხლი 192. ზარალის გადატანა ---------- 437

თავი XXVI საერთაშორისო დაბეგვრა ---------- 439
მუხლი 193. უცხოეთში გადახდილი გადასახადის ჩათვლა ---------- 439
მუხლი 194. შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნებში მიღებული შემოსავალი ---------- 440
თავი XXVII გადასახადის დაბეგვრა გადასდის წყაროსთან ---------- 441
მუხლი 195. დივიდენდების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან ---------- 441
მუხლი 196. პროცენტების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან ---------- 442
მუხლი 197. არარეზიდენტთა შემოსავლების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან ---------- 443
მუხლი 198. საგადასახადო წელი ---------- 444
თავი XXVIII საგადასახადო აღრიცხვის წესები ---------- 444
მუხლი 199. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპები ---------- 444
მუხლი 200. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა საკასო მეთოდით ---------- 446
მუხლი 201. საკასო მეთოდით შემოსავლების მიღების მომენტი ---------- 446
მუხლი 202. საკასო მეთოდით ხარჯების გაწევის მომენტი ---------- 446
მუხლი 203. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა დარიცხვის მეთოდით ---------- 447
მუხლი 204. დარიცხვის მეთოდით შემოსავლების მიღების მომენტი ---------- 447
მუხლი 205. დარიცხვის მეთოდით ხარჯების გაწევის მომენტი ---------- 448
მუხლი 206. თანამფლობელობა ---------- 453
მუხლი 207. შემოსავლები და გამოქვითვები გრძელვადიანი კონტრაქტების მიხედვით ---------- 454
მუხლი 208. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის წესი ---------- 455
მუხლი 209. კომპენსირებული გამოქვითვები და რეზერვების შემცირება ---------- 459
მუხლი 210. მოგება და ზარალი აქტივების მიწოდებისას ---------- 459

მუხლი 211. აქტივების ღირებულება ---------- 460
მუხლი 212. მოგების ან ზარალის აუღიარებლობა ---------- 461
მუხლი 213. ლიკვიდაცია ---------- 466
მუხლი 214. პარტნიორის წილის (აქციების) სანაცვლოდ გადაცემული აქტივების ღირებულების განსაზღვრის წესი ---------- 468
მუხლი 215. იურიდიული პირის რეორგანიზაცია ---------- 470
მუხლი 216. ზარალის, გამოქვითვისა და კრედიტების გადატანის შეზღუდვა იურიდიულ პირში წილის (აქციების) მფლობელის ცვლილებისას ---------- 474

თავი XXIX გადასახადების ადმინისტრირების წესები ------ 475

მუხლი 217. დეკლარაციის წარდგენა ---------- 475
მუხლი 218. გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების წესი ---------- 480
მუხლი 219. გადასახადის მიმდინარე გადასახდელები --------- 483

კარი X დაბეგრილი ღირებულების გადასასახადი ------- 486

თავი XXX ზოგადი დებულებანი ---------- 486

მუხლი 220. გადასახადის გადამხდელი ---------- 486
მუხლი 221. სავალდებულო რეგისტრაცია ---------- 487
მუხლი 222. ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია ---------- 492
მუხლი 223. რეგისტრაცია ---------- 494
მუხლი 224. რეგისტრაციის გაუქმება ---------- 495

თავი XXXI დაბეგვრის ობიექტი ---------- 497

მუხლი 225. დაბეგვრის ობიექტი ---------- 497
მუხლი 226. საწარმოს მიწოდების დაბეგვრა ---------- 503

თავი XXXII დასაბეგრი ოპერაციის და დასაბეგრი იმპორტის განსაზღვრა ---------- 504

მუხლი 227. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა ---------- 504
მუხლი 228. დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება ---------- 508
მუხლი 229. დასაბეგრი იმპორტის თანხა ---------- 514
მუხლი 230. გადასახადისაგან გათავისუფლება ---------- 517

თავი XXXIV ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრი ოპერაციები ---------- 541

მუხლი 231. საქონლის ექსპორტის დაბეგვრა ---------- 542
მუხლი 232. საქონლის/მომსახურების დაბეგვრა, რომელიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის ---------- 544
მუხლი 233. საერთაშორისო გადასიდვების დაბეგვრა ---------- 545
მუხლი 234. საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის ოქროს მიწოდების დაბეგვრა ---------- 547
მუხლი 235. ტუროპერატორული მომსახურების გაწევის დაბეგვრა ---------- 547
მუხლი 236. ძირითადი საშუალებების სარემონტო მომსახურების დაბეგვრა ---------- 548
მუხლი 237. ელექტროენერგიის გადაცემის, დისპეტჩერიზაციის, წარმოებისა და მიწოდების დაბეგვრა ---------- 549
მუხლი 238. დასაბეგრი ოპერაციის დრო ---------- 549
მუხლი 239. საქონლის მიწოდების ადგილი ---------- 555
მუხლი 240. მომსახურების გაწევის ადგილი ---------- 556
მუხლი 241. უკუდაბეგვრა ---------- 563
მუხლი 242. იმპორტის დრო ---------- 564
მუხლი 243. შერეული ოპერაციები ---------- 565
მუხლი 244. აგენტის ოპერაციები ---------- 567

თავი XXXVI გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი ---------- 568

მუხლი 245. დღგ-ის განაკვეთები ---------- 568
მუხლი 246. დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატანი დღგ ---------- 568
მუხლი 247. დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა ---------- 569
მუხლი 248. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ---------- 576
მუხლი 249. დეკლარაციის წარდგენა და დღგ-ის გადახდა ---------- 578
მუხლი 250. დღგ-ის საანგარიშო პერიოდი ---------- 580
მუხლი 251. ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება საანგარიშო პერიოდში დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დარიცხული დღგ-ის თანხაზე გადამეტების შემთხვევაში ---------- 580
მუხლი 252. დღგ-ის ჩათვლა ან დაბრუნება გრანტებით შეძენილ საქონელზე ---------- 583

კარი XI აქციზი ---------- 585

თავი XXXVIII აქციზი ---------- 585

მუხლი 253. აქციზის გადამხდელი ---------- 585
მუხლი 254. დაბეგვრის ობიექტი ---------- 587
მუხლი 255. დასაბეგრი ოპერაცია ---------- 587
მუხლი 256. დასაბეგრი ოპერაციის თანხის განსაზღვრა ---------- 588
მუხლი 257. დასაბეგრი ოპერაციის დრო ---------- 590
მუხლი 258. აქციზის განაკვეთები ---------- 592
მუხლი 259. ექსპორტის დაბეგვრა ---------- 597
მუხლი 260. საწარმოო რესურსებზე ჩასათვლელი აქციზი ---------- 598
მუხლი 261. აქციზის გადახდის წესი ---------- 600
მუხლი 262. დეკლარაციის წარდგენა ---------- 602
მუხლი 263. აქციზური მარკები ---------- 603
მუხლი 264. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ---------- 607
მუხლი 265. აქციზისაგან გათავისუფლება ---------- 608

კარი XII სოციალური გადასახადი ---------- 612

თავი XXXIX სოციალური გადასახადი ---------- 612

მუხლი 266. გადასახადის გადამხდელი ---------- 612
მუხლი 267. დაბეგვრის ობიექტი ---------- 612
მუხლი 268. გადასახადის განაკვეთი ---------- 616
მუხლი 269. გადასახადის დეკლარირებისა და გადახდის წესი ---------- 616
მუხლი 270. გადასახადისაგან გათავისუფლება ---------- 617

კარი XIII ადგილობრივი გადასახადები ---------- 620

თავი X ქონების გადასახადი ---------- 620

მუხლი 271. გადასახადის გადამხდელი ---------- 620
მუხლი 272. დაბეგვრის ობიექტი ---------- 623
მუხლი 273. გადასახადის განაკვეთები ---------- 629
მუხლი 274. გადასახადის გამოანგარიშების წესი ---------- 642
მუხლი 275. გადასახადის გადახდისა და ანგარიშგების წესი ---------- 645
მუხლი 276. გადასახადისაგან გათავისუფლება ---------- 653

თავი XI სათამაშო ბიზნესის გადასასადი----------667
მუხლი 277. გადასახადის გადამხდელი---------- 667
მუხლი 278. დაბეგვრის ობიექტი---------- 667
მუხლი 279. გადასახადის განაკვეთები---------- 667
მუხლი 280. ანგარიშგება და გადახდის წესი---------- 668

ქარი XIV გარდამავალი და დასკვნითი დებულებანი -674

თავი XIII გარდამავალი და დასკვნითი დებულებანი------ 674
მუხლი 281. გარდამავალი დებულებანი ---------- 674
მუხლი 282. დასკვნითი დებულებანი---------- 675

დანართი----------677

გლოსარიუმი ----------682

მთავარი რედაქტორისაგან

საქართველოს კანონი - „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი", რომლის კომენტარებსაც წარმოადგენს წინამდებარე გამოკვლევა (შემდგომში „კომენტარები"), მიღებულია საქართველოს პარლამენტის მიერ 2004 წლის 22 დეკემბერს და ძალაშია 2005 წლის 1 იანვრიდან.ს

ეს რიგით მეორე საგადასახადო კოდექსია საქართველოს დამოუკიდებლობის აღდგენის შემდეგ. პირველი საგადასახადო კოდექსი მიღებულ იქნა 1997 წლის 13 ივნისს.

მიუხედავად იმისა, რომ მეორე კოდექსში კანონმდებელმა პირველი კოდექსის ბევრი დებულება გაიმეორა, ისინი თავისი მიდგომებითა და პრინციპებით, არქიტექტონიკითა და ენით, თუნდაც ფილოსოფიითა და მისწრაფებით, ძირეულად განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან. მეორე კოდექსი პირველი კოდექსის ევოლუციით, განვითარება-სრულყოფის, ფუნქციონირების განზოგადების გზით კი არა, არამედ ახლიდან, თვისებრივად ახალ საფუძველზეა შექმნილი. ამიტომ კომენტარები ძალიან აქტუალურია. კომენტარებს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს იმიტომაც, რომ იგი შეიქმნა საგადასახადო კოდექსის დანერგვის პროცესში და საგადასახადო კოდექსში განხორციელებულ ცვლილებებსა და დამატებებს ჯერ კიდევ არ შეუცვლიათ პირვანდელი სახე.

კომენტარებს, უპირველეს ყოვლისა, პრაქტიკული დანიშნულება აქვს. კომენტარები მიმართულია კოდექსის დებულებების გაგების გამარტივებისაკენ, მათი ახსნისა და გავრცობის გზით. თუმცა, ბუნდოვანი და წინააღმდეგობრივი დებულებების ან ხარვეზების შემთხვევაში კომენტარები საგადასახადო კოდექსის პოზიტიური გამოყენების გზებს ვერ მიუთითებს. ასეთ შემთხვევაში მოცემულია მისი სრულყოფის, ან შეცვლის ვარიანტები.

საგადასახადო კოდექსში აღდგენილ იქნა საქართველოში ლიბერალური რეფორმების გზით ისტორიულად თითქოს დაძლეული ბევრი დებულება, ნორმა თუ მიდგომა. მაგალითისათვის შეიძლება დავასახელოთ ე.წ. საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი, ან ინსტრუქციები. ინსტრუქციების სახით არსებული საგადასახადო კოდექსის შემავსებელი კანონმდებლობა საგადასახადო კოდექსს აქცევს არასრულ სამართლის ძეგლად და, შეიძლება ითქვას, აფერმკრთალებს კოდექსის იდეას, ანუ იდეას, რომლის მიხედვითაც მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით ყველა სამართლებრივი ნორმა ერთად უნდა იყოს თავმოყრილი კოდექსში. კომენტარები ასეთ შემთხვევაში მკითხველს დაეხმარება კოდექსისა და

ინსტრუქციებში მოცემული მათი შემავსებელი დებულებების ერთიან, მთლიან გააზრებაში. ეს საშუალებას მოგვცემს ოდნავ მაინც შემცირდეს ინსტრუქციებში კოდექსზე პარაზიტირება, მსგავსად ბეჰემოტის სხეულზე მკვებავი წვრილჩიტებისა.

კომენტარებში ზოგან ჭარბადაა მოცემული თეორიული მსჯელობა, საკითხის სიღრმისეული ახსნა. განსაკუთრებით, როდესაც საკითხები ეხება ლიკვიდაციასა და გაკოტრებას, ყადაღას, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს, კანონთა შორის ჰარმონიზაციას, საგადასახადო სამსახურებისა და გადასახადის გადამხდელთა უფლება-მოვალეობებს. ეს გამოწვეულია იმ სურვილით, რომ პრაქტიკაში მაქსიმალურად გაიზარდოს დავების გადაწყვეტის წილი სასამართლომდე პერიოდში. იქ, სადაც კოდექსის ხარვეზები აშკარაა, კომენტარებში მოცემული თეორიული ნაწილი დიდ დახმარებას გაუწევს სასამართლოებს გადაწყვეტილების მიღების დროს.

საგადასახადო კოდექსის ხარვეზებისა და საგადასახადო ადმინისტრაციის არამართლზომიერი მოქმედების გამოსწორება, ყველა მოცემულ შემთხვევაში, შესაძლებელია მხოლოდ სასამართლოს გზით, საბოლოო ჯამში კი საგადასახადო კოდექსის სრულყოფით, რათა სასამართლოსთვის მიმართვა იქცეს დავების გადაწყვეტის გამონაკლისად და არა წესად. კომენტარები ასეთ შემთხვევაშიც კარგ სამსახურს გასწევს. მასში ყველა დაინტერესებულ პირს შეუძლია იპოვოს კოდექსის გაუმჯობესების ვარიანტები.

კომენტარებში მითითებულია, თუ რომელი მუხლები აძლევს შესაძლებლობას საგადასახადო სამსახურს და როგორია ეს საშუალებები, რათა მან ღიაობისა და საჯაროობის პირობებში მუშაობით შეიქმნას კარგი რეპუტაცია. ამასთან, აღნიშნულია ის საფრთხე, რომ ბევრი მუხლის არასწორი ინტერპრეტაციის შემთხვევაში შეიძლება გადასახადის გადამხდელთა პირობები გაუარესდეს. ეს იმ დროს, როდესაც საგადასახადო კოდექსის მიერ გადასახადების სახეებისა და განაკვეთების შემცირება აღიარებული მიღწევაა.

კომენტარები შედგენილია ავტორთა კოლექტივის მიერ და, ბუნებრივია, მის სხვადასხვა ნაწილებს მათი ინდივიდუალური მიდგომა ეტყობა. უმთავრესია ის, რომ მათ აქვთ პოზიციური ერთობა. ავტორთა კოლექტივმა კოდექსის კომენტირებისას ერთმნიშვნელოვნად თქვა უარი პოლიტიკური არგუმენტებით მსჯელობის შემოტანაზე. პირიქით, ამოცანა ის გახლავთ, რომ თვით საგადასახადო კოდექსი და საგადასახადო პრაქტიკა გათავისუფლდეს პო-

ლიტიკური მიზანშეწონილობით საკითხების გადაწყვეტის შესაძლებლობისაგან.

ავტორთა კოლექტივი იმ შემთხვევებშიც კი, როდესაც მიიჩნევს, რომ, მაგალითად, დღეს მოქმედი საქართველოს კანონი „საგადასახადო დავალიანებებისა და სახელმწიფო სესხების რესტრუქტურიზაციის შესახებ“ ხელს არ უწყობს ეკონომიკის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ამაღლებას, მის ბედზე მხოლოდ კონტექსტით საუბრობს.

კომენტარები არის პირველი მაგალითი, პირველი ცდა. ვისურვებდი, ეს იყოს გამოწვევა, როგორც კომენტარებს ავტორებისათვის, ისე სხვა მომზადებული გონების ადამიანებისათვის, რათა შექმნან უკეთესი მეორე, მესამე და მრავალი სხვა მსგავსი ნაშრომი.

დასასრულს ხაზი მინდა გავუსვა იმ გარემოებას, რომ მოცემული წიგნი საინფორმაციო-შემეცნებითი ხასიათისაა და ავტორები და რედაქტორი პასუხისმგებლობას არ იღებენ მკითხველის მიერ ამ წიგნის შინაარსისა და აქ მოცემული ინფორმაციის ნებისმიერი სახით გამოყენებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, საგადასახადო ურთიერთობასთან დაკავშირებული მოქმედების დროს. კომენტარებში მოცემული დებულებები და მსჯელობა მოწოდება არაა რაიმე კონკრეტული მოქმედების შესრულებისათვის, ხოლო წარმოდგენილი რეკომენდაციები, უპირველეს ყოვლისა, კანონმდებლისა და საგადასახადო სამსახურისთვისაა გამიზნული, რათა დაიხვეწოს საგადასახადო კანონმდებლობა და გაუმჯობესდეს საგადასახადო სამსახურის მოქმედება.

პროფესორი მიხეილ ჯიბუტი

კარი I
ზოგადი დებულებანი

თავი I
საქართველოს საგადასახადო სისტემა

მუხლი 1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით რეგულირებული ურთიერთობანი

1. ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, გადასახადის გადამხდელებისა და საგადასახადო ორგანოების სამართლებრივ მდგომარეობას, საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

2. საბაჟო გადასახადისა და საბაჟო მოსაკრებლის გადახდა რეგულირდება საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით.

პირველი მუხლით განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსის საგანი და აღნიშნულია, რომ ეს კოდექსი არ ეხება საბაჟო გადასახადისა და საბაჟო მოსაკრებლის გადახდის მოწესრიგებას, რომელთა გადახდაც რეგულირდება საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით.

1. საქართველოს კონსტიტუციის მე-6 მუხლის თანახმად, *„საქართველოს კონსტიტუცია სახელმწიფოს უსწრაფესი კანონია. ყველა სხვა სამართლებრივი აქტი უნდა შეესაბამებოდეს კონსტიტუციას და კონსტიტუციურ შეთანხმებას“*. ეს ეხება საგადასახადო კოდექსსაც, ადმინისტრაციული, კონსტიტუციური თუ კერძო სამართლის სხვა კანონებს, კანონქვემდებარე აქტებსა და მათ განმარტებებსაც. მათ საყალდებულო ძალა აქვთ მხოლოდ მაშინ, როდესაც შეესაბამებიან საქართველოს კონსტიტუციას.

„ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის თანახმად, *„თუ სახელმწიფო ორგანო ან თანამდებობის პირი ნორმატიული აქტის გამოყენებასთან დაკავშირებით დაადგენს, რომ სხვადასხვა ნორმატიულ აქტთა ნორმები ეწინააღმდეგება ერთმანეთს, იგი ვალდებულია გამოიყენოს ის ნორმატიული აქტი, რომელსაც აქვს უპირატე-*

სი იურიდიული ძალა“ [კანონი[1] „... რმატიული აქტების შესახებ“, მუხლი 26.1]. ცხადია, კონსტიტუციურ ნორმას უპირატესი იურიდიული ძალა აქვს ნებისმიერი სხვა ნორმის მიმართ.

„საერთო სასამართლოების შესახებ“ ორგანული კანონის მე-7 მუხლის თანახმად, *„თუ საერთო სასამართლოში კონკრეტული საქმის განხილვისას სასამართლო დაასკვნის, რომ არსებობს საკმარისი საფუძველი, რათა ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, რომელიც უნდა გამოიყენოს სასამართლომ ამ საქმის გადაწყვეტისას, მთლიანად ან ნაწილობრივ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს კონსტიტუციის შეუსაბამოდ, იგი შეაჩერებს საქმის განხილვას და მიმართავს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს. საქმის განხილვა განახლდება საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ ამ საკითხის გადაწყვეტის შემდეგ.“*

2. საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობა მოიცავს კანონებს: „საქართველოს საბაჟო კოდექსი“, „საბაჟო მოსაკრებლების შესახებ“, „საბაჟო ტარიფისა და გადასახადის შესახებ“ და მათ შესაბამისად მიღებულ/გამოცემულ კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს.

მუხლი 2. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა

1. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საქართველოს კონსტიტუციის, საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებების, ამ კოდექსისა და მათ შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან.

2. გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის.

3. გადასახადებით დაბეგვრისას ამ კოდექსის დებულებებსა და საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობისას გამოიყენება ამ კოდექსის დებულებები.

4. ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საქართველოს მთავრობას ან ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს გადასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხებზე გამოსცეს კა-

---

[1] საგადასახადო კოდექსის კომენტირებისას ყველგან, სადაც ეს გაუგებრობას არ იწვევს, სიტყვებით „კანონი“ და „ორგანული კანონი“ შესაბამისად აღნიშნულია „საქართველოს კანონი“ და „საქართველოს ორგანული კანონი“.

ნონქვემდებარე ნორმატიული აქტები. ამ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების დებულებები არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს ამ კოდექსის დებულებებს. მათ შორის წინააღმდეგობის არსებობისას გამოიყენება ამ კოდექსის დებულებები.

5. საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული სამოქალაქო სამართლის ან საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის სფეროში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

6. აკრძალულია არასაგადასახადო კანონმდებლობით ისეთი საკითხების რეგულირება, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგვრასთან, გარდა:

ა) ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ დებულებებისა, რომლებიც შედის საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში;

ბ) გადასახადებთან დაკავშირებულ დანაშაულთა შესახებ დებულებებისა, რომლებიც შედის საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში;

გ) საგადასახადო დავალიანებათა პრიორიტეტის შესახებ დებულებისა, რომელიც შედის „გაკოტრების საქმეთა წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონში;

დ) საბაჟო კანონმდებლობისა;

ე) კანონმდებლობისა მოსაკრებლების დაწესების თაობაზე;

ვ) „საგადასახადო დავალიანებებისა და სახელმწიფო სესხების რესტრუქტურიზაციის შესახებ“ საქართველოს კანონისა.

7. თუ საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებით დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისაგან განსხვავებული ნორმები, მაშინ გამოიყენება ამ საერთაშორისო ხელშეკრულების ნორმები.

8. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმატიული აქტი ძალაში შედის „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით.

1. საქართველოს კონსტიტუციით განსაკუთრებულია ზოგიერთი ისეთი საკითხი, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება გადასახადებსა და საგადასახადო ურთიერთობას. კერძოდ:

- კონსტიტუციის მე-3 მუხლის თანახმად, მხოლოდ საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგებლობას მიეკუთვნება განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის სტატუსი და მისი დაცვა, საბაჟო და სატარიფო რეჟიმები, საგადასახადო კანონმდებლობა, ხოლო „აჭარის აუტო-

ნომიური რესპუბლიკის სტატუსის შესახებ“ საქართველოს კონსტიტუციური კანონის მე-7 მუხლის თანახმად, აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის განსაკუთრებულ გამგებლობას განეკუთვნება საქართველოს კანონებით განსაზღვრული ადგილობრივი გადასახადებისა და მოსაკრებლების შემოღება და გაუქმება;

- კონსტიტუციის 30-ე მუხლის თანახმად, *„სახელმწიფო ვალდებულია ხელი შეუწყოს თავისუფალი მეწარმეობისა და კონკურენციის განვითარებას“*, რაც სხვა პირობებთან ერთად იმასაც ნიშნავს, რომ საგადასახადო სისტემა (მათ შორის, გადასახადის სახეები და განაკვეთები, საგადასახადო კონტროლი, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესი) ისეთი უნდა იყოს, რომ არათუ ხელი არ შეუშალოს თავისუფალი მეწარმეობისა და კონკურენციის განვითარებას, არამედ ხელი შეუწყოს მას, რომ ყველა, ვინც ეწევა მეწარმეობას და, საზოგადოდ, ეკონომიკურ საქმიანობას, რაიმე გამონაკლისის გარეშე, თანაბარ პირობებში იყოს ჩაყენებული;
- კონსტიტუციის 41-ე და 45-ე მუხლების თანახმად, ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს უფლება აქვთ კანონით დადგენილი წესით გაეცნონ სახელმწიფო დაწესებულებებში მათზე არსებულ ინფორმაციას და იქ არსებულ ოფიციალურ დოკუმენტებს, თუ ისინი არ შეიცავენ სახელმწიფო, პროფესიულ ან კომერციულ საიდუმლოებას; ოფიციალურ ჩანაწერებში არსებული ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ფიზიკური ან იურიდიული პირის ფინანსებთან ან სხვა კერძო საკითხებთან, ხელმისაწვდომი არ უნდა იყოს თვით ამ პირის თანხმობის გარეშე, გარდა კანონით დადგენილი შემთხვევებისა, როდესაც ეს აუცილებელია სახელმწიფო უშიშროების ან საზოგადოებრივი უსაფრთხოების უზრუნველსაყოფად, სხვათა უფლებებისა და თავისუფლების დასაცავად;
- კონსტიტუციის 42-ე და 45-ე მუხლების თანახმად, ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს უფლება აქვთ თავისი უფლებებისა და თავისუფლების დასაცავად მიმართონ სასამართლოს; კანონის დარღვევით მოპოვებულ მტკიცებულებას იურიდიული ძალა არა აქვს; ყველასთვის გარანტირებულია სახელმწიფო და თვითმმართველობის ორგანოთა და მოსამსახურეთაგან უკანონოდ მიყენებული ზარალის სასამართლო წესით სრული ანაზღაურება სახელმწიფო სახსრებიდან. ეს იმას ნიშნავს, რომ: თუ გადასახადის გადამხდელი უკანონოდ მიიჩნევს საგადასახადო ორგანოს ან მისი თანამდებობის პირის მოქმედებას, მას აქვს ამ მოქმედების სასამართლოში გასა-

ჩივრების უფლება; თუ მტკიცებულება კანონის დარღვევით იქნა მოპოვებული, იგი ვერ გამოიყენება რაიმე მოთხოვნის დასაბუთებლად; თუ გადასახადის გადამხდელმა იშარალა სახელმწიფო ორგანოს ან მისი მოსამსახურის უკანონო მოქმედების გამო, მას უფლება აქვს მიმართოს სასამართლოს და მოითხოვოს მიყენებული ზარალის ანაზღაურება, ხოლო სახელმწიფო ვალდებულია სრულად აუნაზღაუროს მას ზარალი სასამართლოს მიერ განსაზღვრული ოდენობით;

- კონსტიტუციის 47-ე და 45-ე მუხლების თანახმად, საქართველოში მცხოვრებ უცხოელებს, მოქალაქეობის არმქონე პირებსა და უცხოეთის იურიდიულ პირებს საქართველოს მოქალაქისა და იურიდიული პირის თანაბარი უფლებანი და მოვალეობანი აქვთ, გარდა კონსტიტუციითა და კანონით გათვალისწინებული გამონაკლისებისა;
- კონსტიტუციის 73-ე მუხლის პირველი პუნქტის „რ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოს პრეზიდენტი *„პარლამენტის დათხოვნიდან ახლადარჩეული პარლამენტის პირველ შეკრებამდე, განსაკუთრებულ შემთხვევებში, უფლებამოსილია საგადასახადო ... საკითხებზე გამოსცეს კანონის ძალის მქონე აქტი – დეკრეტი, რომელიც ძალას კარგავს, თუ ახლადარჩეული პარლამენტი პირველი შეკრებიდან ერთი თვის განმავლობაში არ დაამტკიცებს მას“*. ეს ნორმა, ჩვენი აზრით, ისე უნდა იქნეს გაგებული, რომ იგი მხოლოდ საგადასახადო ადმინისტრირების საკითხებს ეხება და არა გადასახადების დაწესება/გაუქმებას ან/და მათი განაკვეთების დადგენას. წინააღმდეგ შემთხვევაში, იგი წინააღმდეგობაში მოვიდოდა ხელისუფლების დანაწილების კონსტიტუციურ პრინციპთან (გადასახადების დაწესება/გაუქმება და მათი განაკვეთების დადგენა ყველგან, პარლამენტის პრეროგატივაა) და კონსტიტუციის 94-ე მუხლთან, რომლის თანახმადაც, *„საჯაროდებულია გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით“* (დეკრეტი არ არის კანონი, იგი მხოლოდ კანონის ძალის მქონე აქტია). გარდა ამისა, ამ ნორმის საფუძველზე გადასახადების დაწესება/გაუქმებამ ან/და მათი განაკვეთების შეცვლამ შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო სისტემისა და, შესაბამისად, ეკონომიკური მდგომარეობის არასტაბილურობა, ვინაიდან ახლადარჩეულმა პარლამენტმა შესაძლებელია არ დაამტკიცოს დეკრეტი, ანუ შეიძლება ისე მოხდეს, რომ სულ რამდენიმე თვეში ორჯერ შეიცვალოს საგადასახადო რეჟიმი;

- კონსტიტუციის 94-ე მუხლის თანახმად, არა მარტო გადასახადებისა და მოსაკრებლების შემოღება და მათი განაკვეთების დადგენა, არამედ მათი სტრუქტურისა და შემოღების წესის დადგენაც მხოლოდ კანონით უნდა მოხდეს. გადასახადებისაგან განთავისუფლებაც მხოლოდ კანონით შეიძლება, რაც იმასაც ნიშნავს, რომ არ შეიძლება ინდივიდუალური საგადასახადო შეღავათების დაწესება;
- კონსტიტუციის 97-ე მუხლის თანახმად, საქართველოს კონტროლის პალატა უფლებამოსილია შეამოწმოს საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის სხვა სახელმწიფო ორგანოთა საქმიანობა (ე.ი. საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობაც) და პარლამენტს წარუდგინოს საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის წინადადებები.

2. საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებით შესაძლებელია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილისაგან განსხვავებული საგადასახადო რეჟიმი იქნეს შემოღებული. ასეთი რეჟიმი ამოქმედდება მხოლოდ პარლამენტის მიერ ამ ხელშეკრულების რატიფიცირებისა და ძალაში შესვლის შემდეგ და იმოქმედებს მხოლოდ ამ ხელშეკრულებით განსაზღვრულ შემთხვევებსა და ფარგლებში. ასეთი საერთაშორისო ხელშეკრულების შესაბამისი დებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შემადგენელი ნაწილია.

3. საგადასახადო კანონმდებლობას მიკუთვნებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის გამოცემა/მიღება შეიძლება მხოლოდ საქართველოს კონსტიტუციის, სემოაღნიშნული საერთაშორისო ხელშეკრულებისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, ანუ მხოლოდ მათ შესასრულებლად და იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის გათვალისწინებული ამ აქტებით. კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტში მითითებული უნდა იყოს, რომელი საკანონმდებლო აქტის საფუძველზე და რომლის შესასრულებლად იქნა მიღებული/გამოცემული იგი. გამონაკლისია საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულება, რომლის გამოცემა, პრეზიდენტის კომპეტენციის ფარგლებში, შეიძლება იმ შემთხვევაშიც, თუ საკანონმდებლო აქტით შესაბამისი საკითხი არ არის მოწესრიგებული [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მუხლი 18].

4. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის შეიძლება საგადასახადო კანონმდებლობის მხოლოდ ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული იმ აქტის გამოყენება (ის, თუ რა ითვლება ძალაში შესულად, ამ მუხლის კომენტარების მე-10 პუნქტშია განმარტებული), რომელიც

მოქმედებს ან მოქმედებდა საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის და არა იმ დროს, როდესაც გამოვლინდა ამ ვალდებულების არსებობის ფაქტი.

5. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისას საგადასახადო კოდექსისა და საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობისას (ანუ თუ ერთიმეორეს ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტით დადგენილი ნორმები) გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის დებულებები. ამით ნათქვამია, რომ გადასახადებით დაბეგვრისას საგადასახადო კოდექსს უპირატესი იურიდიული ძალა აქვს სხვა ნორმატიული აქტების მიმართ, მიუხედავად იმისა, ეს ნორმატიული აქტი უფრო ახალია თუ არა. მაგრამ ეს შეეხება მხოლოდ იერარქიის იმავე საფეხურზე მდგომ აქტს (ანუ კანონსა და საქართველოს პრეზიდენტის დეკრეტს) და იერარქიის უფრო დაბალ საფეხურზე მდგომ აქტებს – კანონქვემდებარე აქტებს. ცხადია, ორგანული კანონი, პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულება, კონსტიტუციური შეთანხმება და კონსტიტუციური კანონი ინარჩუნებენ უპირატეს იურიდიულ ძალას საგადასახადო კოდექსის მიმართ და კარგი იქნება, რომ ეს ამ კოდექსშიც აისახოს, ვინაიდან მის ყველა მომხმარებელს არა აქვს იურიდიული განათლება. ამის გაკეთება მარტივად შეიძლება ამ ნაწილის შემდეგნაირად ჩამოყალიბებით: ***„3. გადასახადებით დაბეგვრისას ამ კოდექსის დებულებებსა და საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობისას, მიუხედავად მათი ამოქმედების თარიღისა, გამოიყენება ამ კოდექსის დებულებები, თუ ეს აქტები იერარქიულად იმავე ან უფრო დაბალი დონისაა“.***

გარდა ამისა, ეს უპირატესობა ამ კოდექსს მხოლოდ გადასახადებით დაბეგვრისას აქვს და არა ნებისმიერი საგადასახადო ურთიერთობისას. გადასახადებით დაბეგვრა კი მოიცავს გადასახადების დაწესებასა და შემოღებას, გადასახადების განაკვეთების დადგენას, საგადასახადო კონტროლს, გადასახადების გადახდისა და საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის სანქციების დაკისრების გადაწყვეტილების მიღებას, მაგრამ არა ასეთ გადაწყვეტილებათა აღსრულებას. გადაწყვეტილებათა აღსრულების წესისა და პირობების დადგენა კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების საქმეა (ამასთან დაკავშირებით იხ., აგრეთვე, ამ კოდექსის 87-ე მუხლის სქოლიო).

აუცილებელია აღინიშნოს თვით საგადასახადო კოდექსის ნორმათა კოლიზიის შემთხვევა. კოდექსი შეიცავს ზოგად და სპე-

ციალურ ნორმებს. მათ შორის კოლიზიის წარმოშობისას უპირატესობა ეძლევა სპეციალურ ნორმას.

6. ამ მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხებზე კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის გამოცემის უფლება მხოლოდ საქართველოს მთავრობასა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრს აქვთ და ისიც მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ეს ამ კოდექსში პირდაპირაა მითითებული. თუ ამ აქტის დებულებები წინააღმდეგობაში აღმოჩნდა საგადასახადო კოდექსის დებულებებთან, გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის დებულებები.

7. ამ მუხლის მე-5 ნაწილი ეხება კანონმდებლობაში გამოყენებულ ტერმინებსა და ცნებებს. არცთუ იშვიათია ისეთი შემთხვევა, როდესაც ერთი და იგივე ტერმინი ან ცნება სხვადასხვა ნორმატიულ აქტში განსხვავებული მნიშვნელობით გამოიყენება და ამან შეიძლება შეცდომა გამოიწვიოს მათი გამოყენებისას. ამიტომ აქ აღნიშნულია, რომ საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას კანონმდებლობის სხვა სფეროს ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რაც მათ აქვთ შესაბამის სფეროში, ხოლო თუ რომელიმე ტერმინი ან ცნება ამ კოდექსით სხვაგვარადაა განსაზღვრული, იგი გამოიყენება ამ კოდექსით განსაზღვრული მნიშვნელობით.

8. ამ მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, აკრძალულია გადასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებული საკითხების მოწესრიგება რომელიმე ნორმატიული აქტით, გარდა საგადასახადო კანონმდებლობას მიკუთვნებული აქტისა (ეს აქტები ამ მუხლის პირველი პუნქტითაა განსაზღვრული). გამონაკლისია საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა და სისხლის სამართლის კოდექსების საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული დებულებები, „გაკოტრების საქმეთა წარმოების შესახებ“ კანონის დებულება საგადასახადო დავალიანებათა პრიორიტეტის შესახებ, საბაჟო კანონმდებლობა, კანონმდებლობა მოსაკრებლების დაწესების თაობაზე და კანონი „საგადასახადო დავალიანებებისა და სახელმწიფო სესხების რესტრუქტურიზაციის შესახებ“.

კანონმდებლობა მოსაკრებლების დაწესების თაობაზე მოიცავს კანონებს: „მოსაკრებლების სისტემის საფუძვლების შესახებ“, „საბაჟო მოსაკრებლების შესახებ“, „ადგილობრივი მოსაკრებლების შესახებ“, „საკონსულო მოსაკრებლის შესახებ“, „მიგრანტთა ინსპექტირების მოსაკრებლის შესახებ“, „სარეგისტრაციო მოსაკრებლების შესახებ“, „სამხედრო სავალდებულო სამსახურის გადავადების მოსაკრებლის შესახებ“, „საკარანტინო მომსახურების მოსაკრებლების შესახებ“, „სალიცენზიო და სანებართვო მოსაკრებლების შესახებ“, „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათ-

ვის მოსაკრებლების შესახებ", „საჯარო ინფორმაციის ასლის. გადაღების მოსაკრებლის შესახებ" და მათ შესაბამისად მიღებულ კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს.

9. რადგან პარლამენტის მიერ რატიფიცირებულ საერთაშორისო ხელშეკრულებას უპირატესი იურიდიული ძალა აქვს საგადასახადო კოდექსის მიმართ, ამიტომ თუ ასეთი ხელშეკრულებით დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისაგან განსხვავებული ნორმები, გამოიყენება ამ საერთაშორისო ხელშეკრულების ნორმები, ოღონდ, მხოლოდ ხელშეკრულების ძალაში შესვლის შემდეგ.

10. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის ნებისმიერი ნორმატიული აქტი ძალაში შედის მხოლოდ ოფიციალური გამოქვეყნების შემდეგ. კანონის, დეკრეტისა და კანონქვემდებარე აქტის ოფიციალურ გამოქვეყნებად ითვლება მისი სრული ტექსტის პირველი გამოქვეყნება „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეში", ხოლო პარლამენტის მიერ მიღებული ნორმატიული აქტებისა – აგრეთვე „საქართველოს პარლამენტის უწყებებში". საერთაშორისო ხელშეკრულება ოფიციალურად ქვეყნდება „საქართველოს პარლამენტის უწყებებში". თუ აღგილობრივ თვითმმართველობას ოფიციალური ბეჭდვითი ორგანო არა აქვს, მისი ნორმატიული აქტი უნდა გამოქვეყნდეს მისივე რეგლამენტით განსაზღვრული ისეთი წესით, რომელიც მოსახლეობას მისცემს მისი გაცნობის საშუალებას. ნორმატიული აქტის ოფიციალურ გამოქვეყნებამდე არ შეიძლება მისი გამოქვეყნება სხვა რომელიმე ბეჭდვით ორგანოში [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ", მუხლები: 38, 41].

საზოგადოდ, საერთაშორისო ხელშეკრულება ძალაში შედის თვით ამ ხელშეკრულებით განსაზღვრული წესითა და ვადაში, ოღონდ, საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შიდასახელმწიფოებრივი პროცედურების შესრულების შემდეგ, ხოლო თუ ხელშეკრულება გადასახადებით დაბეგვრას ეხება, ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, აუცილებელია მისი ოფიციალურად გამოქვეყნებაც. მაშასადამე, ასეთი საერთაშორისო ხელშეკრულება ძალაში შედის მხოლოდ ზემოაღნიშნული ყველა პირობის შესრულების შემდეგ.

კანონი ძალაში შედის მისი ოფიციალურად გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს, თუ იმავე კანონით სხვა ვადა არ იქნა დადგენილი [საქართველოს კონსტიტუცია, მუხლი 68.4]. საქართველოს პრეზიდენტის დეკრეტი ძალაში შედის დეკრეტში მითითებული მომენტიდან და მოქმედებს მასში აღნიშნულ დრომდე, მაგრამ თუ დეკრეტი საგანგებო ან საომარი მდგომარეობის დროს გამოიცა და ეს მდგომარეობა უფრო ადრე გაუქმდა, იგი ძალას კარგავს ამ მდგომარეო-

ბის გაუქმებისთანავე, ხოლო თუ პარლამენტის დათხოვნის შემდეგ გამოიცა და ახლადარჩეულმა პარლამენტმა პირველი შეკრებიდან ერთი თვის განმავლობაში არ დაამტკიცა იგი, დეკრეტი ძალას კარგავს ამ ვადის გასვლისთანავე [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მუხლი 42]. საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულება და საქართველოს მთავრობის დადგენილება ძალაში შედის „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეში“ მისი გამოქვეყნებისთანავე, თუ იმავე აქტით სხვა ვადა არ იქნა დადგენილი [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მუხლები: 43, 43[1]]. ასეთივე წესი მოქმედებს გადასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებული სხვა კანონქვემდებარე აქტების ძალაში შესვლისთვისაც, მიუხედავად იმისა, რომ „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის 44-ე მუხლში საუბარია მხოლოდ გამოქვეყნებაზე და არაფერია ნათქვამი, სად უნდა გამოქვეყნდეს ეს აქტი, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილ ნორმას, როგორც უფრო გვიან გამოცემულს, უპირატესი იურიდიული ძალა აქვს ხსმოხსენებული ნორმის მიმართ.

11. გამოთქმა „ნორმატიული აქტი ძალაში შედის გამოქვეყნებისთანავე“ ნიშნავს, რომ იგი ძალაში შედის გამოქვეყნების დღის 24 საათიდან, ანუ მომდევნო დღიდან, ხოლო გამოთქმა „ძალაში შედის გამოქვეყნებიდან მე-N დღეს“ ნიშნავს, რომ იგი ძალაში შედის მე-N დღის ნული საათიდან, ხოლო ამ დღეების ათვლა იწყება აქტის გამოქვეყნების მომდევნო დღიდან [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მუხლი 45].

12. ნორმატიული აქტი, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს იურიდიულ პასუხისმგებლობას ანდა განსაზღვრავს მოსაკრებლის ან ტარიფის სახეებს, სტრუქტურას, ოდენობას, შემოღებისა და გადახდის წესს, ძალაში შედის გამოქვეყნებიდან არა უადრეს მე-15 დღისა [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მუხლი 45]. არალოგიკურია, რომ ეს ნორმა არ ვრცელდება გადასახადებზე.

13. საკანონმდებლო აქტის ძალადაკარგულად გამოცხადებისთანავე იურიდიულ ძალას კარგავს მის საფუძველზე მიღებული/გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი, მიუხედავად იმისა, გამოცხადებულია თუ არა იგი ძალადაკარგულად [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მუხლი 50].

14. ნორმატიულ აქტს არა აქვს იურიდიული ძალა, თუ იგი მიღებულია/გამოცემულია ისეთ საკითხზე, რომელიც საქართველოს კონსტიტუციის, ორგანული კანონის ან კანონის თანახმად განეკუთვნება სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის (მმართველობის) სხვა ორგანოს ან თანამდებობის პირის უფლებამოსილებას, ან მიღებულია კანონის მოთხოვნათა დარღვევით, ან დარღვეულია შესაბამისი ნორმატიული აქტის მიღების/გამოცემის

და ამოქმედებისათვის დადგენილი პროცედურა [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მუხლი 51].

15. ამ მუხლის კომენტარების მე-10 – მე-12 პუნქტებში აღნიშნული ვადა აითვლება კალენდარული დღეების მიხედვით (საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსით დადგენილი უქმე და დასვენების დღეების ჩათვლით).

მუხლი 3. ინსტრუქციები, ბრძანებები და მითითებები

1. საქართველოს ფინანსთა მინისტრი ამ კოდექსის აღსრულების მიზნით ამტკიცებს ინსტრუქციებს. ინსტრუქციის დებულება, რომელიც არ შეესაბამება ამ კოდექსის დებულებებს, სამართლებრივი ძალა არა აქვს.

2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარე საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით გამოსცემს ბრძანებებს, შიდა ინსტრუქციებსა და მეთოდურ მითითებებს საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით. საგადასახადო ორგანოები საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში ხელმძღვანელობენ ასეთი ბრძანებებით, შიდა ინსტრუქციებითა და მეთოდური მითითებებით.

1. ასეთი ინსტრუქციების გამოცემის ვალდებულება, ზოგიერთ შემთხვევაში კი უფლება, ამ კოდექსის მე-2 მუხლის მე-4 ნაწილის გათვალისწინებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრს აქვს მხოლოდ ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში. ინსტრუქციას იგი ბრძანებით ამტკიცებს. ეს ბრძანება კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტია და იგი „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეში“ უნდა გამოქვეყნდეს (იხ. მე-2 მუხლის კომენტარების მე-10 პუნქტის მე-3 აბზაცი). ინსტრუქციის დებულებას, რომელიც არ შეესაბამება ამ კოდექსს, სამართლებრივი ძალა არა აქვს და, მაშასადამე, არც მისი შესრულების ვალდებულება არსებობს. მაგრამ საგადასახადო კოდექსთან ინსტრუქციის დებულების შეუსაბამობის საკითხი და, შესაბამისად, მის შესრულებაზე უარი შეიძლება სადავო გახდეს. ასეთ შემთხვევაში დავა გადაწყდება სასამართლო წესით.

უნდა შევნიშნოთ, რომ ამ კოდექსით გათვალისწინებულია არაერთი კანონქვემდებარე აქტის გამოცემა. მაგი რაოდენობა რამდენიმე ათეულს აღწევს. ჩვენი აზრით, საგადასახადო საკითხების მოწესრიგებისადმი ასეთი მიდგომა არსებითად არასწორია, ვინაიდან საგადასახადო ურთიერთობის მოწესრიგება საგადასახადო კოდექსთან ერთად რამდენიმე ათეული კანონქვემდებარე აქტით, ერთი მხრივ, სერიოზულ საფრთხეს უქმნის საგადასახადო კანონ-

მდებლობის სტაბილურობას და ნორმათა მი'სანშეწონილობას[1], მეორე მხრივ კი, ზრდის კანონქვემდებარე აქტების ნორმების ამ კოდექსთან და ერთიმეორესთან შეუსაბამობის ალბათობას, ხოლო ეოველივე ეს, თავის მხრივ, ართულებს საგადასახადო კანონმდებლობის ლაბირინთებში გარკვევას. ამიტომ აუცილებლად მიგვაჩნია კანონქვემდებარე აქტებით ამჟამად განსა'ზღვრული ნორმების დადგენა უშუალოდ საგადასახადო კოდექსით, ხოლო კანონქვემდებარე აქტებით მხოლოდ ისეთი პროცედურული საკითხების და'სუსტება, რომელთა შესაძლო ცვლილებებიც არსებით გაელენას არ მოახდენს საგადასახადო ურთიერთობებ'ზე.

2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარე გამოსცემს საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებულ ბრძანებებს, შიდა ინსტრუქციებსა და მეთოდურ მითითებებს (რომლებიც ბრძანებით მტკიცდება), რომლებიც საჯაღდებულოა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოებისათვის.

მუხლი 4. ვადების განსაზღვრა

1. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადა განისაზღვრება კონკრეტული კალენდარული თარიღით ან დროის მონაკვეთით, რომელიც გამოიანგარიშება წლებით, თვეებით ან დღეებით, ან იმ გარემოებაზე მითითებით, რომელიც აუცილებლად უნდა დადგეს.

2. ამ კოდექსით დადგენილი ვადის ათვლა იწყება შესაბამისი მოქმედების განხორციელების მომდევნო დღიდან.

3. მოქმედების განხორციელების ვადა განისაზღვრება კონკრეტული კალენდარული თარიღით ან იმ გარემოებაზე მითითებით, რომელიც აუცილებლად უნდა დადგეს, ან დროის მონაკვეთით. უკანასკნელ შემთხვევაში მოქმედება შეიძლება განხორციელდეს დროის მთელი მონაკვეთის განმავლობაში.

4. ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება წლებით, მთავრდება ვადის ბოლო წლის შესაბამის თვესა და რიცხვში.

5. ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება თვეებით, მთავრდება ვადის ბოლო თვის შესაბამის რიცხვში.

---

[1] საქმე ის გახლავთ, რომ, ჯერ ერთი, კანონქვემდებარე აქტის გამოცემა და შეცვლა გაცილებით აღვილია, ვიდრე კანონის მიღება და კანონით დადგენილი ნორმის შეცვლა, მეორეც, კანონქვემდებარე აქტის მომ'ზადება და გამოცემა ნაკლებად საჯაროდ და უფრო მარტივი პროცედურით ხდება, რის გამოც ი'სრდება ამ კოდექსთან შეუსაბამო ან/და მიზანშეუწონელი ნორმის შემოღების ალბათობა.

6. მოქმედება, რომლის განხორციელებისათვის დადგენილია ვადა, შეიძლება განხორციელდეს ამ ვადის ბოლო სამუშაო დღის დამთავრებამდე, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როდესაც ამ კოდექსით დაშვებულია მოქმედების განხორციელება საბანკო გადარიცხვით ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. უკანასკნელ შემთხვევაში მოქმედება დადგენილ ვადაში განხორციელებულად ითვლება, თუ იგი განხორციელდა ვადის ბოლო დღის 24 საათამდე.

7. თუ ვადის ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის ბოლომდე.

1. საგადასახადო კანონმდებლობით, ისევე, როგორც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით, მოქმედების შესრულების ვადა განისაზღვრება სუსტი კალენდარული თარიღით, ან იმ გარემოებაზე მითითებით, რომელიც აუცილებლად უნდა დადგეს, ან დროის მონაკვეთით. თუ ვადა დროის მონაკვეთითაა განსაზღვრული, მოქმედება შეიძლება შესრულდეს დროის მთელი მონაკვეთის განმავლობაში.

2. ძალიან მნიშვნელოვანია ვადის ათვლის დასაწყისისა და დასასრულის სუსტად განსაზღვრა, ვინაიდან ამასთან არის დაკავშირებული ამა თუ იმ ვალდებულების დროულად შესრულება და ამა თუ იმ უფლების გამოყენების შესაძლებლობა. ვადის დარღვევა, როგორც წესი, იწვევს სანქციის გამოყენებას ან შესაბამისი უფლების დაკარგვას.

ვადის ათვლა იწყება იმ კალენდარული თარიღის ან იმ მოვლენის დადგომის მომდევნო დღიდან, რომლითაც განსაზღვრულია ვადის დასაწყისი (ვადის დასაწყისი ამ მუხლის მე-2 ნაწილით არასრულადაა განსაზღვრული, ამიტომ ის დავაზუსტეთ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-60 მუხლის მიხედვით).

თუ ვადა წლებით გამოითვლება, იგი მთავრდება ვადის ბოლო წლის შესაბამის თვესა და რიცხვში. მოვიყვანოთ კონკრეტული **მაგალითი**: ამ კოდექსის 276-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის თანახმად, *„ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია: ... ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებმაც მიიღეს ახალასათვისებელი სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწები – მიღებიდან 5 წლის განმავლობაში“*. მაშასადამე, თუ პირმა ასეთი მიწა მიიღო, ეთქვათ, 2004 წლის 12 მარტს, იგი ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებული იქნება 5 წლის ვადით, რომელიც დაიწყება 2004 წლის 13 მარტს და დამთავრდება 2009 წლის 12 მარტს.

თუ ვადა თვეებით გამოითვლება, იგი მთავრდება ვადის ბოლო თვის შესაბამის რიცხვში. თუ ამ ბოლო თვეს სათანადო რიცხვი არა აქვს, ვადა დამთავრებულად ჩაითვლება ამ თვის ბოლო

დღეს [საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი, მუხლი 61]. მაგალითად, თუ რაიმე მოვლენა მოხდა 28 დეკემბერს და ამან გამოიწვია რაღაცის ორთვიანი ვადის დაწყება, ეს ვადა დაიწყება 29 დეკემბერს და დამთავრდება 28 თებერვალს, ხოლო თუ ეს მოვლენა მოხდა 31 დეკემბერს, ვადა დაიწყება 1 იანვარს და დამთავრდება ისევ 28 თებერვალს, თუ შესაბამისი წელი ნაკიანი არ არის და – 29 თებერვალს, თუ შესაბამისი წელი ნაკიანია.

თუ ვადა დღეებით გამოითვლება, მისი დასასრული დამოკიდებულია იმაზე, ეს ვადა კალენდარული დღეებით იყო განსაზღვრული თუ სამუშაო დღეებით. თუ ვადა კალენდარული დღეებით არის განსაზღვრული, უქმე და დასვენების დღეებიც ამ ვადაში ჩაითვლება, ხოლო თუ ვადა სამუშაო დღეებით ან, უბრალოდ, დღეებით („კალენდარულის" ან „სამუშაოს" მითითების გარეშე) არის განსაზღვრული, საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსით დადგენილი უქმე და დასვენების დღეები ამ ვადაში არ ჩაითვლება.

3. მოქმედება, რომლის შესასრულებლადაც დადგენილია ვადა, შეიძლება შესრულდეს ვადის ბოლო დღის სამუშაო დროის დამთავრებამდე, ხოლო თუ ამ კოდექსით ნებადართულია მოქმედების შესრულება საბანკო გადარიცხვით ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით, ეს მოქმედება შეიძლება შესრულდეს ვადის ბოლო დღის 24 საათამდე.

4. თუ ვადის ბოლო დღე დაემთხვა არასამუშაო დღეს (უფრო ზუსტად, საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსით დადგენილ უქმე ან დასვენების დღეს), ვადის დამთავრების დღედ ჩაითვლება მისი მომდევნო პირველი სამუშაო დღე.

მუხლი 5. ხანდაზმულობის ვადა

„საგადასახადო მოთხოვნის" (გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის შესახებ) და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" (ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ან/და ჩათვლის თაობაზე) წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ეს ვადა აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

„საგადასახადო მოთხოვნისა" და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა 6 წელია და იგი იწყება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის მომდევნო წლის 1 იანვარს, თუ ამ კოდექსითვე რომელიმე კონკრეტული შემთხვევებისთვის სხვა ვადა არ არის დადგენილი. ასეთი სხვა ვადის მაგალითს იძლევა ამ კოდექსის 252-ე მუხლი, რომლის თანახმადაც, გრანტით შეძენილ საქონელზე დღგ-ის ჩათვლის ან დაბრუ-

ნების მოთხოვნისთვის ხანდაზმულობის ვადა დასაბეგრი ოპერაციის შესრულებიდან 3 თვეა. სხვა ვადაა დადგენილი დღგ-ის ჩათვლის უფლების მისაღებადაც – დღგ-ის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან 45 დღე (იხ. ამ კოდექსის მუხლი 247.4.ე).

ზემოთ მოყვანილი ორი მაგალითი ამჟამად ნიმუშია გადასახადის გადამხდელისადმი უსამართლო დამოკიდებულებისა – სახელმწიფოს უფლება აქვს 6 წლის განმავლობაში მოსთხოვოს გადასახადის გადამხდელს გადასახადის გადახდა, საურავთან და ჯარიმასთან ერთად, თუ ამ ვადაში გამოაყალიბა შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულება, ხოლო გადასახადის გადამხდელს ერთ შემთხვევაში 3 თვე, მეორე შემთხვევაში კი მხოლოდ 45 დღე ეძლევა თავისი კუთვნილი თანხის დასაბრუნებლად ან ჩასათვლელად.

ჩვენი აზრით, სამართლიანობის უზრუნველსაყოფად ამ კოდექსით განსაზღვრული ხანდაზმულობის ვადა სიმეტრიული უნდა იყოს, ანუ შესაძლებელია, რომ იგი განსხვავებული იყოს სხვადასხვა შემთხვევისთვის, მაგრამ ყოველი კონკრეტული შემთხვევისთვის ერთნაირი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელისა და სახელმწიფოსათვის.

მუხლი 6. გადასახადის ცნება

გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით საქართველოს სახელმწიფო, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების და ადგილობრივ ბიუჯეტებში სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

გადასახადის ცნება არის ფუნდამენტური საკითხი, რომელიც არსებითად განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის ხასიათს.

საგადასახადო კოდექსით მოცემული გადასახადის განმარტება არ გამოხატავს კონსტიტუციით დადგენილ კავშირს ხელისუფლების წყაროს – ხალხსა და მის მიერ დაქირაყებულ ხელისუფლებას შორის. მართლაც, საყოველთაოდ აღიარებულია, რომ ხალხი ხელისუფლებას ქმნის კონსტიტუციით განსაზღვრული საერთო საჯარო მიზნების მისაღწევად და კონსტიტუციითვე ანიჭებს მას გარკვეულ უფლებამოსილებას. სახელმწიფო ხელისუფლება ხორციელდება კონსტიტუციით დადგენილ ფარგლებში [საქართველოს კონსტიტუცია, მუხლი 5]. მიზნის საჯარო და საერთო ხასიათი (საშინაო და საგარეო უსაფრთხოება, მართლმსაჯულების განხორციელება) განაპირობებს ხელისუფლების კონსტიტუციურ ვალდებულებათა აღსასრულებლად ხალხის მიერ მისი დაფინანსების

ვალდებულებას. დაფინანსების ძირითადი და უმთავრესი წყარო კი გადასახადებია. შესაბამისად, გადასახადი ხელისუფლების კონსტიტუციურ ვალდებულებათა შესრულების დაფინანსების წყარო, ხოლო გადასახადების გადახდა ხალხის ვალდებულებაა.

ეს დოქტრინა მოცემულია საქართველოს კონსტიტუციაში. საგადასახადო კოდექსი, როგორც ნებისმიერი სხვა სამართლებრივი აქტი, უნდა შეესაბამებოდეს კონსტიტუციას. სემოთქმულიდან გამომდინარე კი, ამ მუხლით მოცემული გადასახადის ცნება არ შეესაბამება საქართველოს კონსტიტუციის არსს და გამოხატავს ეტატისტურ დოქტრინას, უარყოფილს საქართველოს კონსტიტუციით. გადასახადი არის „საჯაღდებულო“ და „აუცილებელი“ ფულადი შენატანი, მაგრამ არ არის „უპირობო“ და „უსასყიდლო“. გადასახადით მისი გადამხდელი „ყიდულობს“ საშინაო და საგარეო უსაფრთხოებას, დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი მართლმსაჯულების სისტემის მომსახურებას. ამ გაუპიროვნებელი სანაცვალგებო მომსახურების გარეშე იკარგება სამართლებრივი კავშირი გადასახადის გადამხდელსა და ხელისუფლებას შორის და ქრება გადასახადის გადახდის ვალდებულება. შესაბამისად, „სასყიდლიანი“ და „პირობითი“ გადასახადი უსრუნველყოფს ხელისუფლებისა და გადასახადის გადამხდელის ურთიერთპასუხისმგებლობას, მათი ურთიერთობის დაფუძნებას თანამშრომლობასა და პასუხისმგებლობაზე. ხელისუფლების მიერ კონსტიტუციურ ვალდებულებათა შესრულება მას აძლევს არა მხოლოდ სამართლებრივ, არამედ მორალურ საფუძველსაც – გადასახადის გადამხდელს მოსთხოვოს გადასახადის გადახდა, ხოლო გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდა მას აძლევს სამართლებრივ საფუძველს, მოითხოვოს და გააკონტროლოს ხელისუფლების მიერ კონსტიტუციურ ვალდებულებათა ჯეროვნად შესრულება.

„უპირობობა“ და „უსასყიდლობა“ გადასახადს ხარკის ხასიათს ანიჭებს და არსებითად ცელის მოქალაქესა და ხელისუფლებას შორის ზემოაღნიშნული და სამართლებრივი სახელმწიფოსათვის დამახასიათებელი ურთიერთობის არსს. ეს აშკარად ჩანს კიდეც საგადასახადო ორგანოებისა და გადასახადის გადამხდელის ურთიერთობის არსებულ მოდელში, რომლის მიხედვითაც გადამხდელი წინასწარვე დამნაშავედაა შერაცხული, ხოლო ხელისუფლება დამსჯელის როლში გამოდის და, იმავდროულად, პასუხს არაფერს აგებს. მოვიყვანოთ ასეთი ურთიერთობის რამდენიმე მაგალითი: თუ გადასახადის გადამხდელმა დააგვიანა გადასახადის გადახდა, დაუყოვნებლივ იწყება საურავის დარიცხვა და არა მარტო ფინანსური სანქციების გამოყენება, ხოლო თუ სახელმწიფომ მას დაუგვიანა ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება, არც ამ თანხას დაერიცხება საურავი და არც არავის რაიმე პასუ-

ხისმგებლობა; გადასახადის გადამხდელი ნებისმიერი დარღვევისთვის, მათ შორის, უნებლიე შეცდომისთვის, დაუყოვნებლივ ისჯება და საკმაოდ მკაცრად, ხოლო საგადასახადო ორგანოს მოსამსახურე მის მიერ დაშვებული დარღვევისთვის შეიძლება საერთოდ დაუსჯელი დარჩეს; მთელ რიგ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანო ერთპიროვნულად წყვეტს არა მარტო იმას, დაარღვია თუ არა გადასახადის გადამხდელმა კანონი, არამედ იმასაც, აპირებს თუ არა იგი კანონის დარღვევას და სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე იწყებს მის უფლებათა შეზღუდვას, რომლის გასაუქმებლადაც სასამართლოს უკვე გადასახადის გადამხდელმა უნდა მიმართოს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აუცილებლად მიგვაჩნია გადასახადის ცნების ამ მუხლით განსაზღვრული რედაქციის არსებითად შეცვლა. ჩვენი აზრით, იგი შემდეგნაირად უნდა ჩამოყალიბდეს: *გადასახადი არის ამ კოდექსის შესაბამისად საქართველოს სახელმწიფო, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივ ბიუჯეტებში სავალდებულო ფულადი შენატანი, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი და პიროვნულად უნაცვალგებო ხასიათიდან გამომდინარე, სახელმწიფო ხელისუფლებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის მიერ კონსტიტუციურ ვალდებულებათა შესრულების ფინანსური უზრუნველყოფის მიზნით.*

მუხლი 7. საქართველოს საგადასახადო სისტემა

საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს:

ა) საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობის მონაწილეთა სამართლებრივ მდგომარეობას, მათ უფლებებს, მოვალეობებსა და პასუხისმგებლობას;

ბ) გადასახადებს, მათი დაწესების, შემოღების, შეცვლისა და გაუქმების წესებს;

გ) გადასახადების გადახდასთან და საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებულ ფორმებს, მეთოდებსა და წესებს;

დ) საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობისას წარმოშობილ დავათა გასაჩივრებისა და გადაწყვეტის წესს.

1. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობის მონაწილეთა წრე საკმაოდ ფართოა – ეს არის ყველა, ვინც ვალდებულია გადაიხადოს გადასახადი, ვინც უნდა უზრუნველყოს გადასახადების გადახდა და სათანადო

კონტროლი და ვინც უნდა განახორციელოს და გადაწყვიტოს საგადასახადო ურთიერთობისას წარმოშობილი დავა. ცხადია, საგადასახადო ურთიერთობის ყველა მონაწილის სამართლებრივი მდგომარეობა, უფლებები, მოვალეობები და პასუხისმგებლობა მხოლოდ ამ კოდექსით არ განისაზღვრება. ეს საკითხი შესაბამისი ნორმატიული აქტებითაა მოწესრიგებული (ორგანული კანონები: „საერთო სასამართლოების შესახებ“, „საქართველოს უზენაესი სასამართლოს შესახებ“, „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“, კანონები: „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, „მწარმეთა შესახებ“, „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“, „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, „მთავრობის სტრუქტურის, უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ“, „ფინანსური პოლიციის შესახებ“ და სხვ.).

2. საგადასახადო სისტემის ორგანული შემადგენელი ნაწილია გადასახადის სახეები, გადასახადების დაწესების, შემოღების, შეცვლისა და გაუქმების წესები, რაც საქართველოს კონსტიტუციით, ამ კოდექსით, „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონითა და საქართველოს პარლამენტის რეგლამენტითაა დადგენილი.

3. გადასახადის გადახდის, საგადასახადო კონტროლისა და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფის ფორმები, მეთოდები და წესები განსაზღვრულია ამ კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით (კანონები: „ფინანსური პოლიციის შესახებ“, „ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ“, „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“, „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“, „კონტროლის პალატის შესახებ“, ორგანული კანონი „პროკურატურის შესახებ“ და სხვ.).

4. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობისას წარმოშობილი დავის განსახილველად და გადაწყვეტის წესი განსაზღვრულია ამ კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით (ორგანული კანონები: „საერთო სასამართლოების შესახებ“, „საქართველოს უზენაესი სასამართლოს შესახებ“, „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“, კანონები: „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, „საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი“, „საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი“, „საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი“, „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ“ და სხვ.).

მუხლი 8. საქართველოს საგადასახადო სისტემის პრინციპები

1. პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები, რომელთა მიმართაც ეს პირი გადასახადის გადამხდელია.

2. დაუშვებელია ამ კოდექსის დარღვევით დაწესებული ან ამ კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება, აგრეთვე გადასახადის გადახდევინება ამ კოდექსით დადგენილ ვადაზე ადრე.

3. ამ კოდექსის მიხედვით დარიცხული გადასახადი არის ვალი სახელმწიფოს წინაშე, რომელიც ბიუჯეტში უნდა იქნეს გადახდილი.

4. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს უფლება აქვთ შემოიღონ მხოლოდ ამ კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადები.

1. თუ პირი (იხ. მე-12 მუხლის პირველი ნაწილი) ამ კოდექსის მიხედვით არის რომელიმე სახის საერთო-სახელმწიფოებრივი ან ადგილობრივი გადასახადის გადამხდელი, თუ მას აქვს შესაბამისი გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი და თუ ეს ობიექტი განთავისუფლებული არ არის გადასახადისაგან, იგი ვალდებულია გადაიხადოს ეს გადასახადი.

2. აკრძალულია:

ა) ვინმეს დაეკისროს იმ გადასახადის გადახდა, რომელიც ამ კოდექსით არ არის დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული იმ ადგილობრივი გადასახადის გადახდა, რომელიც შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოს მიერ არ არის შემოღებული;

ბ) ვინმეს დაეკისროს იმ გადასახადის გადახდა, რომელიც ამ კოდექსის დარღვევით არის დაწესებული. ცხადია, იგივე უნდა ითქვას იმ შემთხვევებზეც, თუ გადასახადი დაწესდა საქართველოს კონსტიტუციის, ნორმატიული აქტების შესახებ კანონისა და საქართველოს პარლამენტის რეგლამენტის დარღვევით. ეს დადგენილია „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის 51-ე მუხლით: „თუ ნორმატიული აქტი მიღებულია (გამოცემულია) ... ამ კანონის მოთხოვნათა დარღვევით, ან დარღვეულია შესაბამისი ნორმატიული აქტის მიღებისა (გამოცემისა) და ამოქმედებისთვის დადგენილი პროცედურა, ნორმატიულ აქტს არ აქვს იურიდიული ძალა“;

გ) ვინმე დაავალდებულონ, გადაიხადოს გადასახადი ამ კოდექსით დადგენილ ვადაზე ადრე.

3. საჭიროებულია ამ კოდექსის მიხედვით დარიცხული გადასახადის გადახდა შესაბამის ბიუჯეტში. ის, თუ რას ნიშნავს გადასახადის დარიცხვა, განსაზღვრულია ამ კოდექსის 68-ე მუხლით.

4. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს – საკრებულოებს – უფლება აქვთ შემოიღონ ან გააუქმონ მხოლოდ ამ კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადები: ქონების გადასახადი და სათამაშო ბიზნესის გადასახადი (იხ. მე-9 მუხლის მე-3 და მე-5 ნაწილები). კოდექსით დადგენილია თითოეული გადასახადის სხვრული განაკვეთი (ან მხოლოდ სხვა სხვარი, ან როგორც სხვა, ასევე ქვედა სხვარი), საკრებულოს კი უფლება აქვს შემოიღოს ან არ შემოიღოს ადგილობრივი გადასახადი და ამ კოდექსით განსაზღვრული სხვრული განაკვეთების ფარგლებში დაადგინოს შემოღებული გადასახადის განაკვეთი.

5. ერთი შეხედვით თითქოს ყველაფერი ნათელია, მაგრამ თუ გავაანალიზებთ სხვა საკანონმდებლო აქტებს, დავინახავთ მნიშვნელოვან პრობლემას:

ა) „აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის სტატუსის შესახებ“ საქართველოს კონსტიტუციური კანონის (ანუ საქართველოს კონსტიტუციის) მე-7 მუხლის პირველი პუნქტის „ო“ ქვეპუნქტის თანახმად, „ ... *აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის განსაკუთრებულ გამგებლობას გარკვეულწილად ... საქართველოს კანონებით განსაზღვრული ადგილობრივი გადასახადების და მოსაკრებლების შემოღება და გაუქმება*“. მაშასადამე, მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ასახული არ არის ეს უფლება, საქართველოს კონსტიტუციის უსენაესობიდან გამომდინარე, აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლეს საბჭოს აქვს ადგილობრივი გადასახადების შემოღებისა და გაუქმების, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული სხვრული განაკვეთების ფარგლებში ადგილობრივი გადასახადების განაკვეთების დადგენის უფლება;

ბ) „ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 7.1.გ, 8.1.დ და 47.3 მუხლების თანახმად, ადგილობრივი გადასახადების შემოღებისა და გაუქმების უფლება აქვს როგორც ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოს – სოფლის, თემის, დაბისა და ქალაქის საკრებულოს, ასევე ადგილობრივი მმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოს – რაიონის საკრებულოს. მაშასადამე, მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადის შემოღების უფლება მხოლოდ თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოს აქვს (და არა რაიონის საკრებულოს), ორგანული კანონის უპირატესი იურიდიუ-

ლი ძალიდან გამომდინარე, ეს უფლება რაიონის საკრებულოსაც აქვს.

გ) თვითმმართველობის საკრებულოს მიერ შემოღებული ადგილობრივი გადასახადის გადახდა სავალდებულოა მხოლოდ შესაბამისი საკრებულოს ქვემდებარე ტერიტორიაზე, რაიონის საკრებულოს მიერ შემოღებული ადგილობრივი გადასახადისა – შესაბამისი რაიონის ტერიტორიაზე, ხოლო აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი საბჭოს მიერ შემოღებული ადგილობრივი გადასახადისა – აჭარის მთელ ტერიტორიაზე.

აქედან გამომდინარეობს, რომ საქართველოს ნებისმიერ რაიონში რომელიმე ადგილობრივი გადასახადი, ვთქვათ, ქონების გადასახადი, შეიძლება შემოიღოს რაიონის საკრებულომაც და თემის საკრებულომაც, თანაც, სხვადასხვა განაკვეთით. თუ ასე მოხდა, გადასახადის გადამხდელი აღმოჩნდება გადაუჭრელი დილემის წინაშე – რომელი განაკვეთითაც უნდა გადაიხადოს გადასახადი, იგი მაინც დაარღვევს კანონს. რაც შეეხება აჭარის ავტონომიურ რესპუბლიკას, იქ სხვა პრობლემა ჩნდება. საქმე ისაა, რომ თუ რომელიმე ადგილობრივი გადასახადი ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესმა საბჭომ არ შემოიღო, შეიძლება გაჩნდეს მხოლოდ ზემოხსენებული პრობლემა, მაგრამ თუ მანაც შემოიღო, სავალდებულო იქნება მხოლოდ ავტონომიური რესპუბლიკის კანონით შემოღებული გადასახადის გადახდა (რაიონისა და თვითმმართველობის საკრებულოების მიმართ ამ კანონის უპირატესი იურიდიული ძალის გამო) და, მაშასადამე, ფაქტობრივად გაუქმდება „ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის შესახებ" ორგანული კანონითა და საგადასახადო კოდექსით ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოებისთვის მინიჭებული ადგილობრივი გადასახადების შემოღების უფლება.

მუხლი 9. გადასახადის სახეები

1. საქართველოში მოქმედებს საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.

2. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებია ამ კოდექსით დაწესებული გადასახადები, რომელთა გადახდა სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე.

3. ადგილობრივი გადასახადებია ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების ნორმატიული აქტებით შემოღებული გადასახადები (ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომელთა გადახდა სავალდებულოა შესაბამისი სუბიექტების ტერიტორიაზე.

4. საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს განეკუთვნება:

ა) საშემოსავლო გადასახადი;

ბ) მოგების გადასახადი;
გ) დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ);
დ) აქციზი;
ე) სოციალური გადასახადი.
5. ადგილობრივ გადასახადებს განეკუთვნება:
ა) ქონების გადასახადი;
ბ) სათამაშო ბიზნესის გადასახადი.

გადასახადები დაყოფილია ორი კატეგორიის – საერთო-სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ – გადასახადებად.

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული გადასახადები, რომელთა გადახდაც სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე.

ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ადგილობრივი გადასახადებია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების ნორმატიული აქტებით შემოღებული გადასახადები (საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომელთა გადახდაც სავალდებულოა შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე. მაგრამ საქართველოს კონსტიტუციის თანახმად, ადგილობრივი გადასახადების შემოღების უფლება აქვს აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლეს საბჭოსაც, რომელთა გადახდაც სავალდებულოა აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის მთელ ტერიტორიაზე (იხ. მე-8 მუხლის კომენტარების მე-5 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტი). მაშასადამე, ადგილობრივი გადასახადებია, აგრეთვე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის კანონით შემოღებული გადასახადებიც.

ადგილობრივი გადასახადის გადახდის ვალდებულება მხოლოდ მას შემდეგ წარმოიშობა, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებულ ადგილობრივ გადასახადს (ამავე კოდექსით განსაზღვრული ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში) კანონით შემოიღებს აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი საბჭო ან თავისი გადაწყვეტილებით – საქართველოს რაიონის, ქალაქის, დაბის, თემის ან სოფლის საკრებულო.

ადგილობრივი გადასახადების შემოღება და მათი გადახდის ვალდებულების შესრულება გარკვეულ სამართლებრივ პრობლემებთანაა დაკავშირებული, რაც აღწერილია მე-8 მუხლის კომენტარების მე-5 პუნქტში.

მუხლი 10. გადასახადების დაწესების, შემოღების, შეცვლისა და გაუქმების სამართლებრივი საფუძვლები

1. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების დაწესება, შეცვლა ან გაუქმება ხდება ამ კოდექსში სათანადო ცვლილებების ან/და დამატებების შეტანით.

2. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში უფლებამოსილნი არიან შემოიღონ მხოლოდ ამ კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადები ამ კოდექსით დადგენილი ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში.

3. ადგილობრივი გადასახადების დაწესება ან დაწესებული ადგილობრივი გადასახადების გაუქმება ხდება ამ კოდექსში სათანადო ცვლილებების ან/და დამატებების შეტანით, ხოლო გადახდის პირობების შეცვლა ან შემოღებული ადგილობრივი გადასახადის გაუქმება – შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით.

4. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოები ვალდებულნი არიან ადგილობრივი გადასახადის შემოღების, გადახდის პირობების შეცვლის ან შემოღებული ადგილობრივი გადასახადის გაუქმების შესახებ ინფორმაცია და სათანადო ნორმატიული აქტის ასლი მისი გამოქვეყნებისთანავე გაუგზავნონ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტსა და შესაბამის საგადასახადო ორგანოებს.

1. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების დაწესება შეიძლება მხოლოდ საქართველოს კანონით „საქართველოს საგადასახადო კოდექსით“. მათი შეცვლა ან გაუქმება, ისევე, როგორც ახალი გადასახადის დაწესება, შეიძლება მხოლოდ ამ კოდექსში სათანადო ცვლილებისა და დამატების შეტანით.

2. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოებს (სოფლის, თემის, დაბის, ქალაქის, რაიონის საკრებულოებს), ისევე, როგორც აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლეს საბჭოს (იხ. მე-2 მუხლის კომენტარების პირველი პუნქტი და მე-8 მუხლის კომენტარების მე-5 პუნქტი), უფლება აქვთ შემოიღონ მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადები და დაადგინონ მათი განაკვეთები ამავე კოდექსით განსაზღვრული ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში.

3. ადგილობრივი გადასახადების დაწესება და მათი ზღვრული განაკვეთების განსაზღვრა შეიძლება მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით. მათი შეცვლა ან გაუქმება, ისევე, როგორც ახალი ადგილობრივი გადასახადის დაწესება, შეიძლება

მხოლოდ ამ კოდექსში სათანადო ცვლილებისა და დამატების შეტანით. რაც შეეხება ადგილობრივი გადასახადების განაკვეთებისა და მათი გადახდის პირობების შეცვლას ან შემოღებული ადგილობრივი გადასახადის გაუქმებას, ეს ხდება იმავე ორგანოს სათანადო ნორმატიული აქტით, რომელმაც შემოიღო ეს გადასახადი.

4. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოთა (სოფლის, თემის, დაბის, ქალაქის, რაიონის საკრებულოთა) ნორმატიული აქტები ქვეყნდება მხოლოდ ადგილობრივი თვითმმართველობის ოფიციალურ ბეჭდვით ორგანოში, ხოლო თუ მას ოფიციალური ბეჭდვითი ორგანო არა აქვს, მისი ნორმატიული აქტი ქვეყნდება ისეთი წესით, რომელიც მოსახლეობას მისცემს მისი გაცნობის საშუალებას. ამის გამო, ცხადია, ეს აქტები შეიძლება საგადასახადო ორგანოთა ყურადღების მიღმა აღმოჩნდეს. ამიტომ ამ მუხლის მე-4 ნაწილი საკრებულოებს აკისრებს, რომ თუ ისინი მიიღებენ ნორმატიულ აქტს, რომელიც ეხება ადგილობრივი გადასახადის შემოღებას ან გაუქმებას, მისი განაკვეთის ან გადახდის პირობების შეცვლას, სათანადო ინფორმაცია და ნორმატიული აქტის ასლი ამ აქტის გამოქვეყნებისთანავე გაუგზავნონ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტსა და შესაბამის ანუ იმ საგადასახადო ორგანოებს, რომელთა ადმინისტრირების კომპეტენციაც ვრცელდება ამ თვითმმართველი ერეულის ტერიტორიაზე.

თავი II
საგადასახადო კოდექსში გამოყენებული ტერმინები და ცნებები

მუხლი 11. ამ კოდექსის ტერმინებისა და ცნებების გამოყენების არეალი

ამ კოდექსის ტერმინები და ცნებები, რომლებსაც აქვთ საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ტერმინებისა და ცნებებისაგან განსხვავებული მნიშვნელობა, გამოიყენება მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას, თუ კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

ეს მუხლი ეხება კანონმდებლობაში გამოყენებულ ტერმინებსა და ცნებებს. არცთუ იშვიათია ისეთი შემთხვევა, როდესაც ერთი და იგივე ტერმინი ან ცნება სხვადასხვა ნორმატიულ აქტში განსხვავებული მნიშვნელობით გამოიყენება და ამან შეიძლება შეცდომა გამოიწვიოს მათი გამოყენებისას. ამიტომ აქ აღნიშნულია, რომ ამ კოდექსში გამოყენებული ტერმინები და ცნებები,

რომლებიც გამოიყენება კანონმდებლობის სხვა სფეროს იმავე ტერმინებისა და ცნებებისაგან განსხვავებული მნიშვნელობით, გამოიყენება მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობებში, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როდესაც სხვა ნორმატიულ აქტში ასეთი ტერმინის ან ცნების გამოყენებისას პირდაპირაა აღნიშნული, რომ მას აქვს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული მნიშვნელობა.

მუხლი 12. ამ კოდექსში გამოყენებულ ტერმინთა განმარტება

1. პირი – ფიზიკური პირი ან იურიდიული პირი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, საწარმო ან ორგანიზაცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით.

ფიზიკურ პირს ეძღვნება საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-11 – 23-ე მუხლები, რომლებითაც განსაზღვრულია ფიზიკური პირის უფლებაუნარიანობა, ქმედობაუნარიანობა, შეზღუდული ქმედობაუნარიანობა, სახელის უფლება, საცხოვრებელი ადგილი და სხვ.

იურიდიული პირი, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, არის *„განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად შექმნილი საკუთარი ქონების მქონე ორგანიზებული წარმონაქმნი, რომელიც თავისი ქონებით დამოუკიდებლად აგებს პასუხს და საკუთარი სახელით იძენს უფლებებსა და მოვალეობებს, დებს გარიგებებს და შეუძლია სასამართლოში გამოვიდეს მოსარჩელედ და მოპასუხედ“*. იურიდიულ პირს ეძღვნება საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 24-ე – 49-ე მუხლები.

ტერმინი „საწარმო“ განსაზღვრულია ამ კოდექსის 25-ე მუხლით და იმის გათვალისწინებით, რომ ეს განმარტება არსებითად განსხვავდება სამოქალაქო სამართალში გამოყენებული იმავე ტერმინის მნიშვნელობისაგან, მე-11 მუხლის თანახმად, ამ კოდექსით განსაზღვრული მნიშვნელობით იგი გამოიყენება მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობებში.

ტერმინი „ორგანიზაცია“, საზოგადოდ, ძალიან ფართო მნიშვნელობით გამოიყენება და მოიცავს ნებისმიერ ორგანიზებულ წარმონაქმნს. მე-11 მუხლის თანახმად, საგადასახადო ურთიერთობებში ეს ტერმინი გამოიყენება მხოლოდ ამ კოდექსის 30-ე – 33-ე მუხლებით განსაზღვრული მნიშვნელობით.

2. გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი – საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის ამ კოდექსის 101-ე მუხლის შესაბამისად მიკუთვნებული ნომერი.

ეს ნომერი ენიჭება ნებისმიერ პირს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ვალდებულია, საქმიანობის გასაწევად აღრიცხვაზე დადგეს საგადასახადო ინსპექციაში. ნომერი ცხრაციფრიანია, რომლის პირველი ციფრი – 1 – მიუთითებს ფიზიკურ პირს, ხოლო პირველი ციფრი – 2 – ყველა დანარჩენ პირს.

3. სააღრიცხვო დოკუმენტაცია – პირველადი დოკუმენტები (მათ შორის, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები), ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა დოკუმენტები, რომელთა საფუძველზედაც განისაზღვრება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტები და დგინდება საგადასახადო ვალდებულებები.

„პირველადი დოკუმენტი“ სამეურნეო ურთიერთობებში გაერცელებული ცნებაა მხოლოდ და მისი მეტ-ნაკლებად ზუსტი იურიდიული დეფინიცია არ არსებობს („პირველადი საგადასახადო დოკუმენტების“ შესახებ იხ. 93-ე მუხლის კომენტარი). ეს ცნება, ძირითადად, საანგარიშსწორებო დოკუმენტს (ჩეკს, ქვითარს, სალაროს შემოსაელისა თუ გასაელის ორდერებსა და ზედდებულებს, ინვოისს, საგადახდო დავალებას და ა.შ.) გულისხმობს. უფრო ფართო გაგებით კი ისეთ დოკუმენტს, რომლითაც ფიქსირდება სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების ფაქტი. ამ დოკუმენტის საფუძველზე კეთდება ბუღალტრული გატარებები **ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრებში** (ჟურნალ-ორდერი, მემორიალური ორდერი, ბრუნვითი უწყისი და ა.შ.) ან წიგნებში. ამ მუხლის მე-3 ნაწილში მითითებულია, რომ **სააღრიცხვო დოკუმენტაცია** პირველადი დოკუმენტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრების გარდა მოიცავს კიდევ „სხვა დოკუმენტებს“. ასეთად შეიძლება წარმოვიდგინოთ ხელშეკრულება, რომელიც თავისი შინაარსით უახლოვდება „პირველად დოკუმენტებს“, თუმცა სრულად არ იმეორებს მათ ნიშნებს.

4. გადასახადების ადმინისტრირება – გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა/საგადასახადო აგენტთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში.

უფრო მოკლედ, გადასახადების ადმინისტრირება ნიშნავს საგადასახადო ორგანოების მიერ იმ უფლებამოსილებათა განხორციელებას, რომელთა მეშვეობითაც ხდება სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადების მობილიზება.

წინადადება საკმაოდ უხერხულად არის ჩამოყალიბებული: „ადმინისტრირება“ არ შეიძლება იყოს „წესების ერთობლიობა“, რადგან „ადმინისტრირება“ – მოქმედებას აღნიშნავს და იგი „მოქმედებათა ერთობლიობაა დადგენილი წესების დაცვით“.

5. დასაბეგრი ქონების ადგილსამყოფელი – ადგილი, სადაც უძრავი ქონება ფაქტობრივად მდებარეობს, ხოლო მოძრავი ქონება რეგისტრირებულია კანონმდებლობით დადგენილი წესით. თუ არ არსებობს მოძრავი ქონების რეგისტრაციის ადგილი, დასაბეგრი ქონების ადგილსამყოფლად ითვლება ადგილი, სადაც მოძრავი ქონება ფაქტობრივად მდებარეობს.

მნიშვნელოვანია სუსტად განისაზღვროს, რას ნიშნავს ცნება „დასაბეგრი ქონების ადგილსამყოფელი“, ვინაიდან ამაზეა დამოკიდებული ის, თუ სად უნდა იქნეს გადახდილი ქონების გადასახადი. ამ განმარტების თანახმად, დასაბეგრი უძრავი ქონების ადგილსამყოფელი არის ადგილი, სადაც ფაქტობრივად მდებარეობს ეს ქონება, ხოლო მოძრავი ქონების ადგილსამყოფელი არის ადგილი, სადაც ეს ქონება რეგისტრირებულია კანონმდებლობით დადგენილი წესით. თუ არ არსებობს მოძრავი ქონების რეგისტრაციის ადგილი, დასაბეგრი მოძრავი ქონების ადგილსამყოფლად ითვლება მისი ფაქტობრივი მდებარეობის ადგილი.

6. რეზიდენტი – რეზიდენტი ფიზიკური პირი ან რეზიდენტი იურიდიული პირი (საქართველოს საწარმო ან საქართველოს ორგანიზაცია).

საგადასახადო კოდექსის 34-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი განმარტავს ფიზიკურ პირს. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილში მოცემულია ფიზიკური პირის რეზიდენტობის დადგენის პირობები.

საწარმო განიმარტება ამ კოდექსის 25-ე მუხლით. საწარმოს მიკუთვნება საქართველოს საწარმოსათვის ხდება 26-ე მუხლით დადგენილი წესით (საქმიანობის ან/და მართვის ადგილის მიხედვით). საწარმოს საქმიანობის ადგილი განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლით, მართვის ადგილი 28-ე მუხლით. ორგანიზაცია განიმარტება 30-ე მუხლის პირველი ნაწილით. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით ორგანიზაციის მიკუთვნება საქართველოს ორგანიზაციისათვის ხდება იმავე წესით,

რა წესითაც ამ კოდექსის მიხედვით ხდება საწარმოს მიკუთვნება საქართველოს საწარმოსათვის.

7. არარეზიდენტი – პირი, რომელიც არ არის რეზიდენტი.

ფიზიკური პირი, საწარმო ან ორგანიზაცია, რომელიც მე-12 მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად არ აკმაყოფილებს რეზიდენტი ფიზიკური პირის, საქართველოს საწარმოს ან საქართველოს ორგანიზაციის კრიტერიუმს, წარმოადგენს არარეზიდენტ პირს.

8. ოჯახი – ერთად მცხოვრები მეუღლეები, მშობლები, შვილები (გერები), და-ძმა, ბებია და ბაბუა, რომლებიც საერთო მეურნეობას ეწევიან.

მნიშვნელოვანია ზუსტად განისაზღვროს, რას ნიშნავს ცნება „ოჯახი", ვინაიდან ამაზეა დამოკიდებული ოჯახის შემოსაყალისა და, შესაბამისად, უძრავი ქონების გადასახადის დადგენა. საქართველოს რამდენიმე კანონით, კერძოდ, სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსით, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსითა და „საჯარო სამსახურში ინტერესთა შეუთავსებლობისა და კორუფციის შესახებ" კანონით ერთნაირადაა განსაზღვრული ოჯახის წევრის ცნება, საიდანაც გამომდინარეობს, რომ „პირის ოჯახი არის თავად ეს პირი, მისი მეუღლე, არასრულწლოვანი შვილი და გერი, აგრეთვე მასთან მუდმივად მცხოვრები პირი". ამ მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად კი, ოჯახი არის „ერთად მცხოვრები მეუღლეები, მშობლები, შვილები (გერები), და-ძმა, ბებია და ბაბუა, რომლებიც საერთო მეურნეობას ეწევიან". ეს ორი განმარტება არსებითად განსხვავდება ერთიმეორისაგან. ამიტომ, მე-11 მუხლის თანახმად, „ოჯახის" ცნების გამოყენება ამ კოდექსით განსაზღვრული მნიშვნელობით შეიძლება მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობებში. ამ განმარტების შესაბამისად, ოჯახის წევრად არ ჩაითვლება გადასახადის გადამხდელთან მუდმივად მცხოვრები სხვა პირი, გარდა ამ მუხლის მე-8 ნაწილში ჩამოთვლილისა, და, მაშასადამე, არც მისი შემოსავალი შედის ოჯახის შემოსავალში.

9. პარტნიორი – პარტნიორი, აქციონერი, კომანდიტი, კომპლემენტარი, კოოპერატივის წევრი „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად.

საგადასახადო ურთიერთობებში ტერმინით „პარტნიორი" აღნიშნულია „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული სხვადასხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის სა-

წარმოთა, კერძოდ, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების (შპს), სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების (სპს), კომანდიტური საზოგადოების (კს), სააქციო საზოგადოებისა (სს) და კოოპერატივის წევრები:

ა) შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისა და სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორი;

ბ) კომანდიტური საზოგადოების კომანდიტი და კომპლემენტარი;

გ) სააქციო საზოგადოების აქციონერი;

დ) კოოპერატივის წევრი.

10. საემისიო კაპიტალი – სხვაობა საწარმოს მიერ აქციების პირველადი განთავსებიდან მიღებულ ან მისაღებ თანხასა და ამ აქციების ჯამურ ნომინალურ ღირებულებას შორის, აგრეთვე სამეწარმეო საზოგადოების დაფუძნებისას არაფულადი შესატანის ღირებულების მეტობა დათქმულ თანხაზე „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის 33 პუნქტის შესაბამისად.

ფინანსურ აღრიცხვაში საემისიო კაპიტალი წარმოადგენს საკუთარი კაპიტალის შემადგენელ ნაწილს. საემისიო კაპიტალი არის აქციონერთა/დამფუძნებელთა მიერ ფაქტობრივად განხოციელებული შენატანის ნამეტი საწესდებო კაპიტალზე. საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა დამოკიდებულია ორგანიზაციის სამართლებრივ ფორმაზე. საწარმოს საკუთარი კაპიტალი შეიძლება დაიყოს: პარტნიორთა (აქციონერთა ან დამფუძნებელთა) შენატანებად, გაუნაწილებელ მოგებად ან აკუმულირებულ სარალად და რეზერვებად (გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილ ან გადაფასების). აქციონერთა შენატანები, თავის მხრივ, იყოფა საწესდებო და საემისიო კაპიტალად. საწესდებო კაპიტალის ოდენობა განისაზღვრება სადამფუძნებლო დოკუმენტებით.

11. დივიდენდი – მოგების ნაწილი, რომელსაც იურიდიული პირი სამეურნეო წლის (სამეურნეო წლების) შედეგების მიხედვით ანაწილებს პარტნიორთა შორის, აგრეთვე იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ან აქციების გამოსყიდვისას („მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის 531 მუხლის შესაბამისად) ქონების განაწილებით მიღებული შემოსავალი, გარდა საწესდებო და საემისიო კაპიტალის ქონებისა ან/და იმ ქონებისა, რომელიც პარტნიორმა ადრე განახორციელა შენატანის სახით.

სწორედ დივიდენდია ის ერთადერთი მი'სანი, რომლის გამოც იქმნება სამეწარმეო იურიდიული პირი. ბასს-ით[1] დივიდენდი ასეა განმარტებული:

„დივიდენდები – კაპიტალის მესაკუთრეებზე მოგების განაწილება საკუთარ კაპიტალში ინვესტირებული წილის პროპორციულად კაპიტალის კლასის მიხედვით“ (ბასს 18, „ამონაგები“, პუნქტი 5.გ).

ამ ნაწილში ახალი ტერმინი ჩნდება – „სამეურნეო წელი“. კოდექსში განმარტებულია „წლის“, „საგადასახადო წლის“, „კალენდარული წლის“ ცნებები, მაგრამ არ არის განმარტებული „სამეურნეო წლის“ ცნება. სამეურნეო წელზე მითითებას შეიცავს „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მე-5 მუხლი, თუმცა ზუსტი დეფინიცია არც იქ არის მოცემული. „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მე-5 მუხლის ლოგიკიდან გამომდინარე, სამეწარმეო იურიდიული პირი თავად ადგენს საკუთარი სამეურნეო წლის დასაწყისსა და დასასრულს (შესაბამისად – ხანგრძლივობასაც, რადგან არსად არის მითითება, რომ სამეურნეო წელი აუცილებლად 12 თვის ან 365-366 დღისგან უნდა შედგებოდეს).

რაც შეეხება საგადასახადო კოდექსის მოცემულ ნაწილს, ეს განმარტება ხარვეზებს შეიცავს:

I. დაუშვებელია საგადასახადო კოდექსით პირის მიერ დივიდენდის განაწილების წესის („სამეურნეო წლის ... შედეგების მიხედვით“) დადგენა. „დივიდენდს“ საგადასახადო კანონმდებლობასთან შეხების მხოლოდ ერთი წერტილი აქვს – მისი გაცემა იბეგრება. სხვა დანარჩენი (კვარტალური, წლიური თუ ხუთწლედური შედეგებით განაწილება; დივიდენდის გასაცემად მხოლოდ მოგების გამოყენება თუ, აგრეთვე, რეზერვებისაც; დივიდენდის განაწილება ჩვეულებრივი თუ პრივილეგირებული აქციების მიხედვით და ა.შ.) საგადასახადო კოდექსის საქმე არ არის.

II. „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 53[1]-ე მუხლი გულისხმობს X სააქციო საზოგადოების მიერ მისი Y აქციონერის საკუთრებაში არსებული X-ის აქციების გამოსყიდვას (ფულით ან სხვა ქონებით), რაც უნდა განხორციელდეს საბაზრო ფასით. ეს ფასი შეიძლება აღემატებოდეს აქციის ნომინალურ ღირებულებას. სწორედ

---

[1] 2006 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შედის ბუღალტრული აღრიცხვისა (ბასს) და ფინანსური აღრიცხვის (ფასს) საერთაშორისო სტანდარტების ახალი რედაქცია. ამ კოდექსის კომენტირებისას შესაბამისი სტანდარტისთვის ჩვენ ვიყენებთ „მოქმედი ბასს“-ისა და „ახალი ბასს“-ის აღნიშვნებს. თუ ტექსტში არ არის შესაბამისი აღნიშვნა (ე. ი. გამოყენებულია მხოლოდ „ბასს“), იგულისხმება, რომ შესაბამისი ციტატა ორივე შემთხვევაში იდენტურია ყველა ნიშნის მიხედვით.

ეს სხვაობა მიიჩნევა Y-ის შემოსავლად და ამ შემოსავალს ჰქვია მე-12.11 მუხლით დივიდენდი, რომელიც ამ კოდექსის 195-ე მუხლით იბეგრება 10 %-იანი განაკვეთით. ხოლო ამავე კოდექსის 170.6-ე მუხლის „ა" ქვეპუნქტით აქციების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი უცხოური საწარმოსათვის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია. ე. ი. უცხოური საწარმოსთვის აქციების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი ერთდროულად შეიძლება დივიდენდიც იყოს და დასაბეგრი მოგებაც. ამას კი ბევრი გაუგებრობის გამოწვევა შეუძლია.

12. პროცენტი – სავალო ვალდებულებებთან (გარდა საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით წარმოშობილი სავალო ვალდებულებებისა), მათ შორის, კრედიტებთან (სესხებთან), დეპოზიტებთან, ანაბრებთან, ობლიგაციებთან დაკავშირებული გადასახდელი, აგრეთვე დისკონტის სახით მიღებული შემოსავალი და არასახელმწიფო საპენსიო ფონდიდან მიღებული პროცენტი.

საერთოდ, ამ ცნების აღსანიშნავად, უმჯობესია, გამოიყენებოდეს „სესხის სარგებელი", რადგან „პროცენტი" ბომის ერთეულია და რაიმე რიცხვის მეასედს ნიშნავს. ამასთან, საკმაოდ უხერხული ფრაზაა „პროცენტი იბეგრება 10 პროცენტით." გარდა ამისა, თუკი „პროცენტი" იმას ნიშნავს, რაც ამ ქვეპუნქტში წერია, მაშინ გაუგებარია, რას ნიშნავს გადასახადების განაკვეთები – „10 პროცენტი", „12 პროცენტი" და ა.შ.

ზოგადად, „პროცენტი" არის სხვისი ფულადი სახსრებით (ან მათი ეკვივალენტებით) სარგებლობის ფასი.

13. როიალტი:

ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და ტექნოგენური წარმონაქმნების გადამუშავების პროცესში წიაღით სარგებლობის უფლების საფასური;

ბ) საავტორო უფლებების, პროგრამული უზრუნველყოფის, პატენტის, ნახაზის, მოდელის, სავაჭრო ნიშნის ან სხვა ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირზე გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

გ) სამრეწველო, სავაჭრო ან სამეცნიერო-კვლევითი მოწყობილობის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირზე გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

დ) ნოუ-ჰაუს გამოყენებისათვის მიღებული შემოსავალი;

ე) კინოფილმების, ვიდეოფილმების, ხმის ჩანაწერების ან ჩაწერის სხვა საშუალებათა გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირზე გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

ე) ამ ნაწილით გათვალისწინებულ უფლებებთან დაკავშირებით ტექნიკური დახმარების გაწევისათვის ან ამ უფლებათა გამოყენებაზე უარის თქმით მიღებული შემოსავალი.

როიალტი არის ფასი, რომელსაც იხდის X პირი Y პირის საკუთრებაში არსებული გარკვეული სახის არამატერიალური აქტიეის გამოყენების უფლების მისაღებად.

„ე" ქვეპუნქტით, როიალტი არის, აგრეთვე:

- აღნიშნულ უფლებათა გამოყენების პროცესში გამომყენებელი პირისთვის გაწეული ტექნიკური დახმარების ფასი;
- გამომყენებელი პირის მიერ ამ უფლებათა გამოყენებაზე უარის თქმისთვის მიღებული ანაზღაურება.

14. არაპირდაპირი გადასახადი – გადასახადი (დღგ, აქციზი და სხვა), რომელიც დგინდება მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადამხდელად.

I. საერთაშორისო პრაქტიკაში ხშირად ხდება გადასახადების დაყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად, თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ ასეთ დაყოფას უფრო თეორიული დანიშნულება აქვს, ვიდრე პრაქტიკული. ამდენად, საგადასახადო კოდექსში ამ ტერმინის შემოტანის აუცილებლობა არ არსებობს; მით უმეტეს, რომ ტერმინი „არაპირდაპირი გადასახადი" ამ კოდექსში არსად გამოიყენება.

მიიჩნევა, რომ არაპირდაპირ გადასახადებს იხდის საქონლის საბოლოო მომხმარებელი და საქონლის მიმწოდებლისთვის ისინი ტვირთს არ წარმოადგენს, თუმცა ასეთი განმარტება მთლად ზუსტი არ არის. იგი (განმარტება) შესაძლოა მართებული იყოს იმ შემთხვევაში, როცა გარკვეულ საქონელზე არსებობს მყარი მოთხოვნა და მის მიმწოდებელს მონოპოლიური მდგომარეობა აქვს. ასეთია, მაგალითად, სასმელი წყალი. სხვა შემთხვევათა უდიდეს უმრავლესობაში (ე.ი. კონკურენტული ფასებისა და ცვალებადი მოთხოვნის პირობებში) არაპირდაპირი გადასახადები სწორედ მიმწოდებლის ტვირთს წარმოადგენს და, ფაქტობრივად, მოგების გადასახადის სახესხვაობაა.

სპეციფიკური არაპირდაპირი გადასახადია აქციზი. მიღებულია, რომ იგი წესდება მხოლოდ საქონელზე, სახელდობრ, ისეთზე, რომელიც წარმოადგენს: ა) ძვირფას კეების პროდუქტებს (მაგალითად, ხისილალა); ბ) ფუფუნების საგნებს (მაგალითად, ბეწვეული ან ძვირფასეულობა – ალმასი, ბრილიანტი და ა. შ.); გ) ეკოლოგიურად მავნე პროდუქტს (მაგალითად, თამბაქო, ალკოჰოლი, ნაყოობპროდუქტები).

ამ მხრივ სრულიად ახალი სიტყვა ითქვა საქართველოში, როცა აქციზი დაწესდა შავი და ფერადი ჯართის **ექსპორტზე**: ა) ახალია ის, რომ აქციზი წესდება არა საქონელზე (ჯართზე), არამედ მოქმედებაზე (ჯართის ექსპორტზე) და „აქციზური საქონლის“ ცნებასთან ერთად ჩნდება „აქციზური მოქმედების“ ცნება; ბ) სიახლეა ისიც, რომ ჯართი (მით უმეტეს, მისი ექსპორტი) არ აკმაყოფილებს აქციზის ზემოჩამოთვლილ არც ერთ ნიშანს; გ) მიღებულია, რომ არაპირდაპირ გადასახადებს იხდის ადგილობრივი მომხმარებელი, ხოლო უცხოელ ტურისტს ბევრ ქვეყანაში ამ ქვეყნიდან გასვლისას (მაგალითად, აეროპორტებში) უბრუნებენ ამ გადასახადს (მაგალითად, დღგ-ს). ჯართის ექსპორტის დაბეგვრისას კი გამოდის, რომ აქციზს იხდის უცხო ქვეყნის მოქალაქე; დ) საერთაშორისო პრაქტიკაში დაუშვებლად არის მიჩნეული ერთი და იმავე საქონლის არაპირდაპირი გადასახადების სხვადასხვა რეჟიმით დაბეგვრა. ჯართი კი ქვეყნის შიდა ბრუნვაში აქციზით არ იბეგრება.

II. მუხლის ამ ნაწილში მოტანილ განმარტებას („... რომელსაც იხდის მომხმარებელი ...“) აკმაყოფილებს მოგების გადასახადიც, თუმცა, ეს უკანასკნელი არაპირდაპირ გადასახადად არ ითვლება.

III. ფრჩხილებში ჩაწერილი სიტყვები „და სხვა“ ზედმეტია, რადგან ამ კოდექსით სხვა არაპირდაპირი გადასახადი შემოღებული არ არის. საგადასახადებს, ჩამოთვლილის გარდა, მიაკუთვნებენ გაყიდვიდან გადასახადსაც (sales tax), რომელიც მოქმედებს საზღვარგარეთის ზოგიერთ ქვეყანაში (მაგალითად, აშშ-ში), მაგრამ არ მოქმედებს საქართველოში.

15. საერთაშორისო გადაზიდვა – ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებით ტვირთების გადატანა ან/და მგზავრთა გადაყვანა, რაზედაც გამოწერილია ერთიანი სატრანსპორტო დოკუმენტი გაგზავნის, დანიშნულებისა და სატრანზიტო ქვეყნების საბაჟო ტერიტორიებისათვის, ერთი ან რამდენიმე საზღვრის გადაკვეთით, ნებისმიერი გაგზავნის საბაჟოდან დანიშნულების საბაჟომდე, გაგზავნისა და სხვა ქვეყნის ერთი ან რამდენიმე შუალედური საბაჟოს გავლით.

გადაწიდვისათვის „საერ... ...ირისო“ სტატუსის მისანიჭებლად (შესაბამისად, დაბეგვრის განსხვავებული წესის გამოსაყენებლად) აუცილებელი პირობაა გაგზავნის საბაჟოდან დანიშნულების საბაჟომდე **ერთიანი სატრანსპორტო დოკუმენტის** არსებობა, თუმცა საკითხის ასე დასმა მნიშვნელოვან პრობლემებთან არის დაკავშირებული. განსაკუთრებით მაშინ, როცა ტვირთის გადაწიდვა სხვადასხვა სახის სატრანსპორტო საშუალებით ან/და რამდენიმე გადამწიდველის მიერ ხდება.

16. იდენტური საქონელი – სხვადასხვა საქონელი, რომლებსაც აქვთ ერთნაირი მახასიათებლები, კერძოდ, ფიზიკური მახასიათებლები, ხარისხი, რეპუტაცია ბაზარზე, წარმოშობის ქვეყანა და მწარმოებელი.

17. მსგავსი საქონელი – სხვადასხვა საქონელი, რომლებიც არ არიან იდენტურნი, მაგრამ აქვთ მსგავსი მახასიათებლები და შედგებიან მსგავსი კომპონენტებისაგან, რაც მათ საშუალებას აძლევს, განახორციელონ ერთი და იგივე ფუნქციები და იყვნენ კომერციულად ურთიერთშემცვლელნი.

<u>მე-16 და მე-17 ნაწილების საერთო კომენტარი</u>: I. ამ განმარტებებიდან გამომდინარე, იდენტური ან მსგავსი საქონელი მხოლოდ ნივთი შეიძლება იყოს, რადგან აქ ფიზიკურ მახასიათებლებსა და კომპონენტებზეა საუბარი. ეს კი, თავად საქონლის განმარტებიდან (მე-17 მუხლი) გამომდინარე, ასე არ არის.

II. არ არის განმარტებული, რას გულისხმობს „კომერციულად ურთიერთშემცვლელობა“ – ფასს, რენტაბელობას, ლიკვიდურობას თუ ყველაფერს ერთად.

III. ეს განმარტებები 22-ე მუხლის მიზნებისთვის (საბაჟრო ფასის დასადგენად) არის შემოტანილი, მაგრამ მოთხოვნას იმის შესახებ, რომ ამგვარი მნიშვნელოვანი პროცედურის (საბაჟრო ფასის დადგენა) ჩასატარებლად საჭირო კრიტერიუმები ზუსტად იყოს განსაზღვრული, მოცემული განმარტებები ვერ აკმაყოფილებს. მეორე მხრივ, ნებისმიერი საქონლისთვის უნივერსალური კრიტერიუმების დადგენა შეუძლებელიცაა. ასე, მაგალითად, შესაძლებელია თუ არა ორი სამოთახიანი ბინის მსგავსებასა თუ იდენტურობაზე (და აქედან გამომდინარე, მათ საბაჟრო ფასზე) საუბარი, თუნდაც ისინი ერთი და იმავე შენობის ერთსა და იმავე სართულზე იყოს განლაგებული? ამიტომ ამგვარი მცდელობა აზრს მოკლებულია. უმჯობესია, ეს წესები გავრცელდეს ისეთ საქონელზე (თუ, საერთოდ, არის ამის აუცილებლობა), რომლის მიმართაც კრიტერიუმების ზუსტად დადგენა შესაძლებელია და დავა-კამათს არ გამოიწვევს. მაგალითად, ერთი და იმავე საწარმოს აქციებზე,

რომელთა საბირჟო კოტირების დადგენა სირთულეს არ წარმოადგენს.

18. საქონლის ექსპორტი, საქონლის იმპორტი, საქონლის რეექსპორტი, საქონლის რეიმპორტი, საქონლის ტრანზიტი, საქონლის დროებით შემოტანა, საქართველოს საბაჟო ტერიტორია – თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, განისაზღვრება საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობის მიხედვით.

აღნიშნული ტერმინები განისაზღვრება საქართველოს საბაჟო კოდექსით.

საქართველოს საბაჟო კოდექსის 58-ე მუხლის მიხედვით *„საქონლის ექსპორტის საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს საქონლის გატანას საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის გარეთ, მისი ამაყე ტერიტორიაზე შემოტანის ვალდებულების გარეშე"*. საქონლის ექსპორტი ხორციელდება კანონმდებლობისა და ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა დაცვით.

საქართველოს საბაჟო კოდექსის 61-ე მუხლის მიხედვით *„საქონლის რეექსპორტის საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს უცხოური საქონლის გატანას საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა გამოუყენებლად"*. საქონლის რეექსპორტი დაიშვება საბაჟო ორგანოს თანხმობით, კანონმდებლობით დადგენილი წესით (მუხლი 61, ნაწილი 2).

საქონლის რეექსპორტის პირობებია (საქართველოს საბაჟო კოდექსი, მუხლი 62):

„1. საქონელი, რომლის შემოტანაც საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას განცხადებულ იქნა რეექსპორტისათვის, გატანილ უნდა იქნეს ამ ტერიტორიიდან არა უგვიანეს ექვსი თვისა მასზე საბაჟო დეკლარაციის მიღების დღიდან. დადგენილი ვადის დარღვევის შემთხვევაში საქონელი განიხილება იმპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეულად.

2. რეექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონელი საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გატანისას უნდა იყოს იმავე მდგომარეობაში, როგორშიც იყო შემოტანის მომენტში, გარდა საქონლის მდგომარეობის იმ ცვლილებებისა, რომლებიც გამოწვეულია ბუნებრივი ცვეთით, ტრანსპორტირების ან შენახვის ნორმალურ პირობებში ბუნებრივი დანაკარგებით".

საქონლის იმპორტი ნიშნავს საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვების საბაჟო რეჟიმში მოქცევას. საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-11 მუხლის მიხედვით *„საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვების (იმპორტის) საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს საბაჟო ტე-*

რიტორიაზე შემოტანილი საქონლის მუდმივად დატოვებას ამ ტერიტორიაზე, მისი გატანის ვალდებულების გარეშე".

საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვება (იმპორტი) ითვალისწინებს (საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-12 მუხლი):

ა) კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახდელების გადახდას;

ბ) ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა დაცვას.

საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-13 მუხლის მიხედვით *"საქონლის რეიმპორტის საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან ექსპორტის საბაჟო რეჟიმის შესაბამისად გატანილი სამამულო საქონლის უკან შემოტანას დადგენილ ვადებში, საქონლის მიმართ ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა გამოუყენებლად".*

რეიმპორტის საბაჟო რეჟიმის პირობებია (საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-14 მუხლი):

ა) საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონელი შემოტანილ უნდა იქნეს გატანის მომენტიდან არა უგვიანეს სამი წლისა;

ბ) შემოტანილი საქონელი ისეთ მდგომარეობაში უნდა იყოს, როგორც გატანის მომენტში, გარდა იმ ცვლილებებისა, რაც გამოწვეულია ბუნებრივი ცვეთით, ტრანსპორტირებით ან შენახვის ნორმალურ პირობებში ბუნებრივი კლებით და, რაც სხვა შემთხვევაში, გათვალისწინებულია კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

საქონლის ტრანზიტი რეგულირდება საქართველოს საბაჟო კოდექსის საქონლისა და/ან სატრანსპორტო საშუალებების ტრანზიტის საბაჟო რეჟიმით.

საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-15 მუხლის მიხედვით *"საქონლისა და/ან სატრანსპორტო საშუალებების ტრანზიტის საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს საქონლისა და/ან სატრანსპორტო საშუალებების უცხო სახელმწიფოთა (ან ერთი სახელმწიფოს ტერიტორიულ ერთეულებს) შორის გადაადგილებას საქართველოს ტერიტორიის გავლით საქონლის მიმართ ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა გამოუყენებლად".*

საქონლისა და/ან სატრანსპორტო საშუალებების ტრანზიტის საბაჟო რეჟიმში საქონლის მოქცევის პირობებია (საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-16 მუხლი):

"1. საქართველოს ტერიტორიაზე ტრანზიტით გადაადგილებული საქონელი და/ან სატრანსპორტო საშუალებები უნდა:

ა) დარჩეს უცვლელ მდგომარეობაში, გარდა იმ ცვლილებებისა, რაც გამოწვეულია ბუნებრივი ცვეთით, ტრანსპორტირებით ან შენახვის ნორმალურ პირობებში დანაკარგებით და არ უნდა გამოიყენებოდეს რაიმე სხვა მიზნით, ტრანზიტის გარდა;

ბ) მიეწოდოს გასასვლელი საბაჟო ორგანოს შემოსასვლელი საბაჟო ორგანოს მიერ დადგენილ ვადებში, სატრანსპორტო საშუალებათა შესაძლებლობების, დასახული მარშრუტისა და გადაზიდვის სხვა პირობების გათვალისწინებით, მაგრამ არა უმეტეს ათი დღისა.

2. საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალებების ტრანზიტი შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერი გზებით და მიმართულებით, თუ სხვა რამ არ არის დადგენილი სათანადოდ უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოების მიერ.

3. საბაჟო ორგანოს უფლება აქვს საქონელი მოაქციოს ტრანზიტის საბაჟო რეჟიმში მხოლოდ სატრანსპორტო საშუალებებით ტვირთების სატრანსპორტო გადაზიდვების საერთაშორისო ნორმების დაცვის, ერთი კონკრეტული მარშრუტის დაწესების, საბაჟო თანხლების ან საბაჟო გადამზიდველის მიერ საქონლის გადაზიდვის პირობით, ამ კოდექსითა და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით განსაზღვრული წესის შესაბამისად".

საქონლის დროებითი შემოტანა რეგულირდება საქართველოს საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებული საქონლის დროებითი შემოტანისა და გატანის საბაჟო რეჟიმით.

საქართველოს საბაჟო კოდექსის 41-ე მუხლის მიხედვით *"საქონლის დროებითი შემოტანისა და გატანის საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანას ან მის ფარგლებს გარეთ გატანას განსაზღვრული ვადით, უკან დაბრუნების ვალდებულებით ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა გამოუყენებლად. დროებით შემოტანილი და/ან გატანილი საქონელი ექვემდებარება დაბრუნებას უცვლელ მდგომარეობაში, გარდა იმ ცვლილებებისა, რომლებიც გამოწვეულია საქონლის ექსპლუატაციით, ტრანსპორტირებით ან შენახვის ნორმალურ პირობებში ბუნებრივი დანაკარგებით".*

საქონლის დროებითი შემოტანისა და/ან გატანის საბაჟო რეჟიმში საქონლის მოქცევის პირობებია (საქართველოს საბაჟო კოდექსის 42-ე მუხლი):

„1. საქონლის დროებითი შემოტანა და/ან გატანა დაიშვება მხოლოდ მაშინ, თუ წარმოდგენილი იქნება შემოტანის და/ან გატანის ვალდებულება.

2. იმ საქონლის ნუსხას, რომლის დროებითი შემოტანა და/ან გატანა აკრძალულია, ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

3. დროებითი შემოტანის და/ან გატანის საბაჟო რეჟიმში შესაძლებელია მოქცეულ იქნეს ნებისმიერი საქონელი (გარდა იმ სა-

ქონლისა, რომელიც ამ მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დროებითი შემოტანის და/ან გატანის საბაჟო რეჟიმში არ დაიშვება)".

დროებითი შემოტანისა და/ან გატანის საბაჟო რეჟიმში საბაჟო გადასახადების გადახდისაგან სრული განთავისუფლებით შესაძლებელია მოქცეულ იქნეს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დროებითი შემოტანისათვის განკუთვნილი საქონელი (ჩამონათვალი მოცემულია დანართში) (გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამ კოდექსის (საბაჟო კოდექსის) 44-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისად, დანართში მითითებულ საქონელს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის გადაწყვეტილების საფუძველზე, გაუგრძელდა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დროებითი ყოფნის ვადა).

საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებში მოცემულია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის განმარტება. *"საქართველოს საბაჟო ტერიტორიას შეადგენს საქართველოს სახმელეთო ტერიტორია, ტერიტორიული და შიდა წყლები და მათი საჰაერო სივრცე. საქართველოს საბაჟო ტერიტორია მოიცავს აგრეთვე განსაკუთრებულ სასწვაო ეკონომიკურ ზონაში შექმნილი ხელოვნური კუნძულების, დანადგარებისა და ნაგებობების ტერიტორიებს, რომლებზედაც ვრცელდება საქართველოს განსაკუთრებული იურისდიქცია".*

ზემოთ ჩამოთვლილი საბაჟო რეჟიმები გულისხმობს ეკონომიკური ღონისძიებების გატარებას ან არგატარებას. საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-5 მუხლი იძლევა ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებების განმარტებას: *"საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალებების საქართველოში შემოტანისა და საქართველოდან გატანის განსაკუთრებული პირობები, რომლებიც დაწესებულია საქართველოს ეკონომიკური ინტერესებიდან გამომდინარე და შეიძლება შეიცავდეს კოტირებას, ლიცენზირებას, მინიმალური და მაქსიმალური ფასების დაწესებას, აგრეთვე მსოფლიო მეურნეობასთან საქართველოს ეკონომიკის ურთიერთკავშირის რეგულირების სხვა ღონისძიებებს".*

19. საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურა –სასაქონლო კლასიფიკაციის კოდების სისტემა, რომელიც მიღებულია „საქონლის აღწერილობისა და კოდირების სისტემის ჰარმონიზაციის შესახებ" საერთაშორისო კონვენციის შესაბამისად.

"საბაჟო ტარიფისა და გადასახადის შესახებ" საქართველოს კანონი საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლა-

ტურის თითოეული საქონლისათვის აწესებს საბაჟო გადასახადს, რაც მის დანართშია მოცემული.

20. უიმედო საგადასახადო დავალიანება – ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება, რომელიც წარმოქმნილია საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახადებით ან/და სანქციებით, თუ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ქონების მიმართ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების შედეგად დადგინდა, რომ მას არ გააჩნია ქონება ან/და აქტივები, ან რომ მისი ქონება ან/და აქტივები იმდენად მცირეა, რომ ვერ ფარავს სასამართლოს ხარჯებს. (22.04.2005 №1414)

ა) „საგადასახადო დავალიანების" ცნება ამავე მუხლის 24-ე ნაწილით არის განმარტებული.

ბ) საგადასახადო დავალიანების „უიმედოდ" ცნობისა და ჩამოწერის წესი დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 17 მარტის №148 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით „გადასახადების მიხედვით ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანების უიმედო საგადასახადო დავალიანებად აღიარების და ჩამოწერის თაობაზე".

გ) სამოქალაქო კოდექსის 388-ე მუხლი ადგენს სასამართლო ხარჯების დაფარვის პრიორიტეტს: *„მოვალის იმ გადასახდელიდან, რომელიც არ არის საკმარისი მთელი ვადამოსული ვალის დასაფარავად, თავდაპირველად იფარება სასამართლოს ხარჯები, შემდეგ – ძირითადი შესრულება (ვალი) და ბოლოს - პროცენტები".* ამდენად, სასამართლო ხარჯების დასაფარავად ქონების უკმარისობა მიუთითებს ამ ქონების სიმცირეზე და ამ გადამხდელის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიებათა გატარების არაეფექტურობაზე.

დ) ეს ნაწილი გარკვეულ უზუსტობასაც შეიცავს: მასში დავალიანების უიმედოდ ცნობის ორი კრიტერიუმია ჩამოყალიბებული:

- გადასახადის გადამხდელს საერთოდ არ გააჩნია ქონება ან/და აქტივები;
- მისი ქონება ან/და აქტიეები იმდენად მცირეა, რომ ვერ ფარავს სასამართლო ხარჯებსაც კი.

I. საერთოდ, ძნელი წარმოსადგენია პირი, რომელსაც აქვს საგადასახადო დავალიანება და არ გააჩნია აქტიეები (ფული, ძირითადი საშუალებები, ნედლეული, საქონელი, მოთხოვნები და ა.შ.).

II. აღნიშნული კრიტერიუმების ჩამოთვალი არასრულია – თუ გადამხდელს აქვს ქონება, რომელიც ფარავს სასამართლო ხარჯებსაც და საგადასახადო დავალიანების ნაწილსაც, დავალიანების დაუფარავი ნაწილი რატომ არ უნდა იქნეს მიჩნეული „უიმედოდ"? ამ უსუსტობებს აღმოფხვრიდა ამგვარი შესწორებები:

- *სიტყვების „ეადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება" შემდეგ დაემატოს ფრჩხილებში ჩანაწერი „(ან მისი ნაწილი)";*
- *სიტყვების „არ გააჩნია" შემდეგ ჩაემატოს სიტყვა „საკმარისი".*

21. უიმედო ვალი – საქონლის ან/და მომსახურების რეალიზაციის შედეგად გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებული მოთხოვნა ან მისი ნაწილი, რომლის გადახდის ვადა გასულია და რომელიც არ იქნა ანაზღაურებული მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლომდე.

I. განვიხილოთ მაგალითი: მწარმოებელმა სასურსათო მაღაზიას 2004 წლის 25 ნოემბერს მიაწოდა 1000 ლარის ღირებულების ცქრიალა ღვინო. ხელშეკრულებით, ამ საქონლის ღირებულება მაღაზიას უნდა დაეფარა იმავე წლის 27 დეკემბერს, თუმცა მან გადააცილა ვადას და ვალი დაფარა 2005 წლის 5 იანვარს. 2004 წლის ბალანსის შედგენისას აღნიშნულმა მწარმოებელმა მიუღებელი თანხა უნდა აღიაროს თუ არა უიმედო ვალად? მოცემული განმარტებით – უნდა აღიაროს, თუმცა, დამკვიდრებული პრაქტიკაც, აღრიცხვის მოქმედი სტანდარტებიც და, უბრალოდ, საღი აზრიც სრულიად საწინააღმდეგოს გვკარნახობს. უკიდურეს შემთხვევაში, ეს თანხა „საეჭვო ვალად" აღირიცხება.

„უიმედოდ" ისეთი ვალი შეიძლება იქნეს მიჩნეული, რომლის მიმართაც გასულია არა „გადახდის", არამედ სასარჩელო ხანდაზმულობის ვადა.

II. „ვალი" და „მოთხოვნა" ურთიერთსაპირისპირო ცნებებია. ამიტომ, თუ „უიმედო ვალზეა" საუბარი, უნდა ეწეროს „... აღიარებული ვალდებულება ...", თუ არადა, ტერმინს უნდა ერქვას „უიმედო მოთხოვნა".

22. აღიარებული ზედმეტად გადახდილი თანხა – ცალკეული გადასახადების მიხედვით ზედმეტად გადახდილი თანხა, რომელიც:

ა) გამოვლენილია საგადასახადო ორგანოს მიერ;

ბ) დადასტურებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საფუძველზე;

გ) დადასტურებულია ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით;

დ) წარმოშობილია სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების საფუძველზე. (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

გადასახადების გადახდის პროცესში გადასახადის გადამხდელს ცალკეული გადასახადის მიხედვით შეიძლება წარმოექმნას ზედმეტად გადახდილი თანხა. თუ ეს ზედმეტობა სადავო არ არის, მას ეწოდება აღიარებული ზედმეტად გადახდილი თანხა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საგადასახადო ორგანოს გაუჩნდება ამ კოდექსის 71-ე და 72-ე მუხლებით განსაზღვრული ვალდებულება. ზედმეტად გადახდილი თანხა აღიარებულად ითვლება, თუ:

- საგადასახადო ორგანომ საგადასახადო კონტროლის განხორციელების პროცესში თავად გამოაელინა იგი;
- გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა", რომელშიც აღნიშნა, რომ მას კონკრეტული გადასახადის ან გადასახადების მიხედვით აქვს ზედმეტად გადახდილი თანხა და საგადასახადო ორგანომ (საგადასახადო ინსპექციამ ან საგადასახადო დეპარტამენტმა) დაადასტურა ამ მოთხოვნის კანონიერება;
- საგადასახადო ორგანომ არ დაადასტურა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" კანონიერება და ამ გადაწყვეტილების გასაჩივრების შემდეგ, მოთხოვნის კანონიერება დაადასტურა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულმა დავების განხილვის საბჭომ;
- ზედმეტად გადახდილი თანხა წარმოიშვა სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების საფუძველზე.

23. აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება – გადასახადი ან/და სანქცია, რომელიც წარმოშობილია:

ა) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის[1] მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის საფუძველზე;

ბ) „საგადასახადო მოთხოვნის" საფუძველზე, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ეთანხმება ან რომლის გასაჩივრების ვადა გასულია;

---

[1] „ვალდებული პირი" ამ კოდექსისთვის ნიშნავს პირს, რომელსაც ამა თუ იმ მიზეზის გამო ეკისრება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება. ასეთი პირია, მაგალითად, საგადასახადო აგენტი, გარდაცვლილი პირის მემკვიდრე, ქმედობაუუნარო პირის მეურვე და სხვ.

გ) სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების საფუძველზე. (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

საგადასახადო ურთიერთობის პროცესში გადასახადის გადამხდელს დროდადრო წარმოეშობა საგადასახადო ვალდებულება – გადასახადის, საურავის ან/და ჯარიმის გადახდის ვალდებულება[1]. თუ ეს ვალდებულება სადაო არ არის, მას ეწოდება აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება და გადასახადის გადამხდელმა ამ კოდექსით დადგენილ ვადაში უნდა შეასრულოს იგი. საგადასახადო ვალდებულება აღიარებულად ითვლება, თუ:

- გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში თავად აღნიშნა ეს ვალდებულება;
- საგადასახადო ორგანომ გადასახადის გადამხდელს წარუდგინა „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომელშიც აღნიშნა, რომ მას გადასახდელი აქვს კონკრეტული გადასახადი ან გადასახადები ან/და საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო დაკისრებული სანქციის (საურავის, ჯარიმის) თანხა და გადასახადის გადამხდელი დაეთანხმა ამ მოთხოვნას, ან ამ კოდექსით დადგენილ ვადაში და წესით არ გაასაჩივრა იგი;
- საგადასახადო ვალდებულება წარმოიშვა სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების საფუძველზე.

24. საგადასახადო დავალიანება – სხვაობა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ჯამურ საგადასახადო ვალდებულებასა და მის მიერ ცალკეული გადასახადების მიხედვით ზედმეტად გადახდილი თანხების ჯამს შორის.

საგადასახადო დავალიანება გამოიანგარიშება არა ცალკეული გადასახადების მიხედვით, არამედ ყველა გადასახადის მიხედვით ერთად. სახელდობრ, უნდა შეიკრიბოს გადასახადის გადამხდელის ყველა შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულება (გადაუხდელი გადასახადები, საურავები, ჯარიმები) და მიღებულ

[1] მუ-12 მუხლის ამ ნაწილიდან, ისევე, როგორც 24-ე და 25-ე ნაწილებიდან გამომდინარეობს, რომ ცნება „საგადასახადო ვალდებულება“ ნიშნავს გადასახადის, საურავის ან/და ჯარიმის გადახდის ვალდებულებას, რაც არ შეესაბამება ამ კოდექსის 57-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ „საგადასახადო ვალდებულების“ ცნებას. სახელდობრ, 57-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულება ნიშნავს მხოლოდ გადასახადების გადახდის ვალდებულებას.

ჯამს უნდა გამოაკლდეს ცალკეული გადასახადების მიხედვით ზედმეტად გადახდილი თანხების ჯამი. მიღებული რიცხვი იქნება საგადასახადო დავალიანება. ცხადია, ეს თანხა შეიძლება სადაც აღმოჩნდეს. ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიმართ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მხოლოდ შედარებით მსუბუქი ღონისძიებები და მხოლოდ საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში (იხ. ამ კოდექსის მუხლები: 84 – 91).

25. აღიარებული საგადასახადო დავალიანება – სხვაობა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის აღიარებულ ჯამურ საგადასახადო ვალდებულებასა და მის მიერ ცალკეული გადასახადების მიხედვით აღიარებულ ზედმეტად გადახდილი თანხების ჯამს შორის.

აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გამოსაანგარიშებლად უნდა შეიკრიბოს გადასახადის გადამხდელის ყველა აღიარებული შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულება (გადაუხდელი გადასახადები, საურავები, ჯარიმები) და მიღებულ ჯამს უნდა გამოაკლდეს ცალკეული გადასახადების მიხედვით აღიარებული ზედმეტად გადახდილი თანხების ჯამი. მიღებული რიცხვი იქნება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. ამ დავალიანების გადაუხდელობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიმართ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ყველა ღონისძიება, ოღონდ, მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში (იხ. ამ კოდექსის მუხლები: 84 – 91).

26. დანაკლისი – სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი ნაკლებობა. ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება და, შესაბამისად, ინვენტარიზაცია ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად ჩაითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისაგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი. ამასთან, თუ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილია დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა, დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი ნაკლებობა.

I. საკმაოდ დაუხვეწავი განმარტებაა, განსაკუთრებით კი მისი მე-2 წინადადება – *„დანაკლისად ჩაითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისაგან ფაქტობრივად გასულ) სააქციზო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ეგრ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი.“* გამოდის, რომ თუ, ვთქვათ, შეძენილ და რეალიზებულ ელექტროენერგიას შორის სხვაობა 10 000 კილოვატია, რომლისთვისაც დებიტორი ან მიმთვისებელი ეგრ დგინდება მხოლოდ 500 კილოვატზე, 10 000-ე კილოვატი დანაკლისად ჩაითვლება. ეს განმარტება ასეც შეიძლება იქნეს გაგებული: აღნიშნული სხვაობა დანაკლისად მიიჩნევა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა მიმთვისებელი ეგრ დგინდება 10 000-ე კილოვატზე. ალბათ, უნდა იყოს *„შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისაგან ფაქტობრივად გასულ) სააქციზო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის სხვაობის ის ნაწილი, რომლის მიმთვისებელი ან ამნაზღაურებელი (დებიტორი) დაუდგენელია.“*

II. გარდა ამისა, პირველი წინადადება საკმაოდ არაზუსტია ბევრი გადამხდელისთვის (განსაკუთრებით, ვაჭრობის სფეროში), რადგან რეალიზებული საქონელი ყოველდღიურად და ყოველწუთიერად არ აღირიცხება. ამ გადამხდელებს ბუღალტრული ჩანაწერები და საქონლის ფაქტობრივი რაოდენობა ურთიერთშესაბამისობაში პერიოდული ინვენტარიზაციის შედეგად მოჰყავთ. ამდენად, საგადასახადო ორგანოების ინიციატივით (ვთქვათ, საგადასახადო შემოწმებისას) ჩატარებული ინვენტარიზაციის დროს გარკვეული სხვაობის გამოვლენა, შესაძლოა, ჯერ კიდევ არ ნიშნავდეს დანაკლისს, მით უმეტეს, იმ შემთხვევაში, როცა გადამხდელს საქონლის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი დეკლარირებული აქვს.

ეს საკითხები მნიშვნელოვანია და მათ ყურადღება უნდა მიექცეს საგადასახადო კოდექსის დახვეწისას.

27. არამატერიალური აქტივი – ფიზიკური ფორმის არმქონე იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, სხვისთვის იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. არამატერიალურ აქტივს მიეკუთვნება საავტორო უფლება, პატენტი, სავაჭრო ნიშანი, გუდვილი, კომპიუტერული პროგრამა, ლიცენზია, იჯარის უფლება, ფრანჩიზი, საბადოების დამუშავების უფლება, იმპორტისა და ექსპორტის სპეციალური უფლებები.

I. სამოქალაქო კოდექსი იყენებს ტერმინს „ფრენშაიზი“. თუ ტერმინს „ფრანჩიზი“ განსხვავებული მნიშვნელობა აქვს, მაშინ ეს უნდა განიმარტოს, თუ არადა, გამოყენებულ უნდა იქნეს ტერმინი „ფრენშაი'ზი“.

II. ხშირად არამატერიალურ ობიექტზე გაწეული ხარჯები პირდაპირ არის აღიარებული, როგორც არამატერიალური აქტივი. მოქმედი ბასს 38.19-ის[1] მიხედვით კი *„არამატერიალური აქტივის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც:*

- *მოსალოდნელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა; და*
- *შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება.“*

III. არამატერიალური აქტივის აღიარებისათვის ასევე აუცილებელი პირობაა მისი იდენტიფიცირებადობა, ანუ „გამოცალკევებადობა“. მოქმედი ბასს 38.12-ით *„აქტივი იდენტიფიცირებადია, თუ საწარმოს შეუძლია აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის იდენტიფიკაცია.“*[2]

28. მატერიალური აქტივი – აქტივი, რომელიც არ არის არამატერიალური აქტივი.

ბასს-ით *„აქტივი არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული მატერიალური ან არამატერიალური რესურსი, რომელიც წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია და რის საფუძველზეც საწარმო მოელის მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას“* (ბასს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“, პუნქტი 49.ა). გარდა ამი-

---

[1] ახალი ბასს 38-ის მიხედვით ეს განმარტება 21-ე პუნქტად არის აღნიშნული. ახალი ბასს ძალაში შედის 2006 წლის 1 იანვრიდან.

[2] ახალი ბასს 38.12 ასე აწესრიგებს ამ საკითხს: „12. აქტივი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტების იდენტიფიცირებადობის კრიტერიუმს, როცა იგი:

ა) განცალკევებადია, ე.ი. შესაძლებელია მისი გამოყოფა საწარმოდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, გაქირავება ან გაცვლა ცალკე ან მასთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებას, აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად; ან

ბ) წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებით, მიუხედავად იმისა შესაძლებელია თუ არა აღნიშნული უფლებების გადაცემა ან განცალკევება საწარმოსგან ან სხვა უფლებებისა და მოვალეობებისაგან.“ (ახალი ბასს ძალაში შედის 2006 წლის 1 იანვრიდან).

სა, ნებისმიერი ხარჯის აქტივად აღიარება არ არის დაშვებული. *„აქტივი არ იქნება აღიარებული ბალანსში, თუ იგულისხმება, რომ გაწეული დანახარჯების შედეგად საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა არ მოხდება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომ. სამაგიეროდ იგი აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების სახით. ასეთი მიდგომა არ ნიშნავს იმას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ სახსრების ხარჯვას სხვა მიზანი ჰქონდა და არა ეკონომიკური სარგებლის მიღება, ან იმას, რომ ხელმძღვანელობამ შეცდომა დაუშვა. იგულისხმება მხოლოდ ის, რომ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის დიდი ალბათობა არ არის საკმარისი აქტივის აღიარებისათვის“* (ბასს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“, პუნქტი 90).

გარდა ამისა, აქტივები იყოფა გრძელვადიან (მაგალითად, ძირითადი საშუალება) და მიმდინარე (მაგალითად, ნედლეული) აქტივებად.

აქედან გამომდინარე, მატერიალური აქტივია ის **აქტივი**, რომელიც აკმაყოფილებს **აქტივის** განმარტებას, მაგრამ არ აკმაყოფილებს **არამატერიალური აქტივის** განმარტებას.

29. წმინდა აქტივები – სხვაობა პირის აქტივებსა და მის ვალდებულებებს შორის.

საწარმოს შემთხვევაში წმინდა აქტივების ღირებულება ტოლია საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ღირებულებისა. საკუთარი კაპიტალი კი შედგება საწესდებო კაპიტალის, საემისიო კაპიტალის, გაუნაწილებელი მოგებისა (ან აკუმულირებული ზარალის) და რეზერვებისაგან.

30. ეკონომიკური სამსახურის ვადა – განისაზღვრება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით.

I. გაუგებარია, რის „ეკონომიკური სამსახურის ვადაზეა“ საუბარი.

II. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით „ეკონომიკური სამსახურის ვადა“ არ განისაზღვრება. ბასს-ით განისაზღვრება „ეკონომიკური მომსახურების ვადა“ ან „ცვეთადი აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა“:

„ა) პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია საწარმოს მიერ ცვეთადი აქტივის გამოყენება; ან

ბ) პროდუქციის, ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენებით" (მოქმედი ბასს 4, „ცვეთის ბუღალტრული აღრიცხვა", პუნქტი 4; მოქმედებს 2006 წლის 1 იანვრამდე).

„ეკონომიკური მომსახურების ვადა არის:

ა) ის პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია, რომ აქტივი გამოსაყენებლად ეარგისი იქნება ერთი ან ერთზე მეტი მომხმარებლის მიერ; ან

ბ) პროდუქციის ან ანალოგიური ერთეულების რაოდენობა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია აქტივიდან ერთი ან მეტი მომხმარებლის მიერ.

სასარგებლო მომსახურების ვადა არის საიჯარო ვადით შეუფარგლავი საიჯარო ვადის დაწყებიდან დარჩენილი შეფასებული პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია აქტივში განიეთებული ეკონომიკური სარგებლის მიღება საწარმოს მიერ" (ახალი ბასს 17, „იჯარა", პუნქტი 4; ამოქმედდება 2006 წლის 1 იანვრიდან).

სწორედ ეს ტერმინია („სასარგებლო მომსახურების ვადა") გამოყენებული წინამდებარე მუხლის მე-40 ნაწილშიც.

31. ქონება – ყველა ნივთი და არამატერიალური სიკეთე, რომელთა შეუზღუდავად შეძენა და რომელთა ფლობა, განკარგვა და რომლებით სარგებლობა შეუძლიათ პირებს.

ეს განმარტება თითქმის სიტყვასიტყვით იმეორებს სამოქალაქო კოდექსში მოცემულ განმარტებას, თუმცა საგადასახადო კოდექსის სპეციფიკის გაუთვალისწინებლობა სერიოზულ პრობლემებს წარმოშობს. შევადაროთ საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის ([ქონების გადასახადით] დაბეგვრის ობიექტი) 1–4 ნაწილებს:

„1. საქართველოს საწარმოსათვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი და არამატერიალური აქტივები;

2. უცხოური საწარმოსათვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე რიცხული ქონება;

3. ორგანიზაციებისათვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის ბალანსზე რიცხული ქონება ან ქონების ნაწილი, რომელიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

4. ფიზიკური პირისათვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის საკუთრებაში არსებული:

ა) უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობები ან მათი ნაწილი), გარდა ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა;

ბ) ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონება;

გ) საქართველოში დადგენილი წესით რეგისტრირებული მსუბუქი ავტომობილები (საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდით გათვალისწინებული საქონელი);

დ) საქართველოში დადგენილი წესით რეგისტრირებული იახტები (კატარღები), თვითმფრინავები, შეკეთილმფრენები.“

გამოდის, რომ საქართველოს საწარმოსათვის დაბეგვრის ობიექტია არა მთელი ქონება, არამედ მხოლოდ „მის ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი და არამატერიალური აქტივები.“; ამ დროს კი, ორგანიზაციისთვის, ფიზიკური პირისა და უცხოური საწარმოსთვის დაბეგვრის ობიექტია **ნებისმიერი** ქონება (ცხადია, იგულისხმება ქონება, რომელსაც ერცელდება საგადასახადო კოდექსის მოქმედება). მე-12.31 მუხლიდან გამომდინარე კი ქონებაა, ეთქვათ, კალმისტარიც, დებიტორული მოთხოვნებიც, სალაროსა თუ საბანკო ანგარიშებზე არსებული ფულიც და ა.შ. ამდენად, მიზანშეწონილი იქნებოდა ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის დაზუსტება.

32. სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა:

ა) სახნავი, მრავალწლიანი ნარგავებით დაკავებული მიწა, ბუნებრივი და გაკულტურებული სათიბები და საძოვრები;

ბ) კანონმდებლობით დადგენილი წესის მიხედვით სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულებით გამოყენებული ან გამოსაყენებლად ნებადართული წყლის ფონდისა და ტყის ფონდის მიწები;

„წყლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს წყლის ქვეშა ობიექტში არსებული წყლის ერთობლიობა ქმნის წყლის სახელმწიფო ფონდს.

საქართველოს წყლის სახელმწიფო ფონდს განეკუთვნება (ნაწილი 4):

ა) საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული და გამაჟალი მდინარეები, ტბები, წყალსაცავები, სხვა ბუნებრივი და ხელოვნური სედაპირული წყალსატევები, აგრეთვე არხების და ტბორების წყლები;

ბ) მიწისქვეშა წყლები (მათ შორის წყაროები და კონტინენტური შელფის წყლები);

გ) მყინვარები და თოელის მუდმივი საფარი;
დ) ჭაობები;
ე) საქართველოს ტერიტორიული წყლები;
ვ) განსაკუთრებული ეკონომიკური სონის წყლები.

ტყის ფონდი განმარტებულია საქართველოს „ტყის კოდექსის" მე-5 მუხლით: *„საქართველოს ტყის ფონდი – სახელმწიფო ტყის ფონდისა და საქართველოში საკუთრების სხვა ფორმებით არსებული ტყეების და მათი რესურსების ერთობლიობა".*

ტყე – *„გეოგრაფიული ლანდშაფტის ნაწილი, რომელიც მოიცავს საქართველოს კანონმდებლობით ტყისთვის მიკუთვნებული ხეების, მათი გაერცელების არეალში მოქცეული მიწის, აგრეთვე ბუჩქების, ბალახების, ცხოველებისა და სხვათა ერთობლიობას, რომლებიც თავიანთი განვითარების პროცესში ურთიერთდაკავშირებულნი არიან ბიოლოგიურად და გაელენას ახდენენ ერთმანეთისა და გარემოზე";*

სახელმწიფო ტყის ფონდი – *„საქართველოს სახელმწიფო ტყის, საქართველოს კანონმდებლობით მისთვის მიკუთვნებული მიწებისა და მისი რესურსების ერთობლიობა";*

საქართველოს „ტყის კოდექსის" 81-ე მუხლის მიხედვით:

„სახელმწიფო ტყითა და სახელმწიფო ტყის ფონდის სატყეო, სპეციალური დანიშნულებისა და გამოუყენებელი მიწებით სასოფლო-სამეურნეო მიზნით სარგებლობა გულისხმობს მათ გამოყენებას სათიბად, საძოვრად, სახნავად, მრავალწლიანი ნაყოფის მომცემი ნარგაობების გასაშენებლად, პირუტყვის დროებითი სადგომებისა და სხვათა მოსაწყობად".

გ) საკარმიდამო, საბაღე, საბოსტნე და სააგარაკო ნაკვეთები;

დ) დასახლებული პუნქტების ფარგლების გარეთ მდებარე მრეწველობის, ტრანსპორტის, კავშირგაბმულობის, ენერგეტიკის, თავდაცვის, დაცული ტერიტორიებისა და სხვა არასასოფლო-სამეურნეო მიწის ის ნაკვეთები, რომლებიც გამოიყენება სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულებით;

„დაცული ტერიტორიების სისტემის შესახებ" საქართველოს კანონის მიხედვით დაცული ტერიტორია – *„ბიოლოგიური მრავალფეროვნების, ბუნებრივი რესურსებისა და ბუნებრივ გარემოში ჩართული კულტურული ფასეულობების შესანარჩუნებლად განსაკუთრებული მნიშვნელობის მქონე სახმელეთო ტერიტორია და (ან) აკვატორია, რომლის დაცვა და მართვა ხორციელდება გრძელვადიან და მყარ სამართლებრივ საფუძველზე. დაცული ტერიტორიების საერთაშორისო ქსელი - ბიოსფერული რეზერვატების, მსოფლიო*

მემკვიდრეობის უბნების და საერთაშორისო მნიშვნელობის ჭარბტენიანი ტერიტორიების დაცვის, დაკვირვების, ბრუნვისა და ფინანსური ხელშეწყობის სტატუსის მქონე დაცული ტერიტორიების ქსელები".

ე) ქალაქის, დაბის, სოფლის, კურორტისა და სხვა ტიპის დასახლებათა ფარგლებში მდებარე მიწის ის ნაკვეთები, რომელთა მიზნობრივი დანიშნულება არ არის შეცვლილი და რომელთა სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულებით გამოყენება ნებადართულია კანონმდებლობით დადგენილი წესის მიხედვით;

"ტურიზმისა და კურორტის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით:

კურორტი – "საკურორტო ადგილი, რომელზეც გარლაგებულია სამკურნალო და გამაჯანსაღებელი დაწესებულება, ნაგებობა და ინფრასტრუქტურის სხვა ობიექტები".

"სიერცითი მოწყობისა და ქალაქთმშენებლობის საფუძვლების შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით დასახლება არის *"განსახლების განსხვავებული ფორმების (ტიპების) საერთო სახელწოდება (ქალაქი, დაბა, თემი, სოფელი)";*

ვ) სამელიორაციო ქსელებით დაკავებული მიწები;

მე-10 თავში - ქონების გადასახადში გამოყენებული ტერმინი სამელიორაციო ინფრასტრუქტურა. სავარაუდოდ, უნდა ვიგულისხმოთ, რომ იგულისხმება სამელიორაციო ინფრასტრუქტურით დაკავებული მიწები.

„მიწების მელიორაციის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-15 ნაწილის მიხედვით, სამელიორაციო ინფრასტრუქტურა არის *"სახელმწიფო სახსრებით აშენებული (მშენებარე) სარწყავი, დამშრობი, ორმხრივი რეგულირების, საძოვრების გაწყლოვანების სისტემების საოავე ნაგებობა, წყალსაცავი, მაგისტრალური არხი, მილსადენი, წყალგამანაწილებელ ან წყალმიმღებ ნაგებობამდე მოწყობილი სხვადასხვა რიგის მარეგულირებელი, შემკრებ-საკოლექტორო და დრენაჟის ქსელი, სატუმბი სადგური, ფრონტალური და რეჟიმული დაკვირვების ჭაბურღილები, აგრეთვე ეროზიის, მეწყერის, ღვარცოფის, წყალმოვარდნისა და წყალდიდობის საწინააღმდეგო რთული ჰიდროტექნიკური ნაგებობები, რომლებიც ემსახურება ორი ან მეტი რაიონის, ან რაიონის ტერიტორიის დიდი ნაწილის (მასივის) ჰიდრომელიორაციას."*

ზ) სხვა მიწა, რომელიც „სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის საკუთრების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად ითვლება სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწად.

„სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის საკუთრების შესახებ“ კანონის მე-3 მუხლი იძლევა სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთების განმარტებას:

“1. სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთად ითვლება საჯარო რეესტრში სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთად რეგისტრირებული მიწა, რომელიც გამოიყენება მემცენარეობისა და მეცხოველეობის პროდუქციის წარმოებისათვის – მასზე არსებული სამეურნეო და დამხმარე ნაგებობებით ან მათ გარეშე.

2. სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთად ითვლება ასევე:

ა) კომლის (ოჯახის) საკუთრების წილი სოფლის, თემის, იურიდიული პირების საძოვრების, სათიბების, ტყეების ტერიტორიებზე;

ბ) სასოფლო-სამეურნეო მიწის ის ნაწილი, რომელიც შეიძლება იყოს ცალკე უფლების ობიექტი”.

33. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა – მიწა, რომელიც არ არის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა.

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულებისაა მიწა, რომელიც ამ მუხლის 32-ე ნაწილის განმარტების მიხედვით (საგადასახადო კოდექსისა და „სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის საკუთრების შესახებ“ კანონის შესაბამისად) არ არის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა.

34. კალენდარული წელი – დროის მონაკვეთი ერთი წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით, ხოლო ახალრეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელებისათვის – პირველ წელს რეგისტრაციის თარიღიდან იმავე წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით.

ამ ნაწილის თანახმად, ახალრეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელებისათვის კალენდარულ წლად ითვლება დროის მონაკვეთი, რეგისტრაციის თარიღიდან იმავე წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით. ჩვენი აზრით, ასეთი განმარტება იწვევს ცნებათა აღრევას. კალენდარული წელი ყველგან და ყოველთვის არის დროის მონაკვეთი 1 იანვრიდან მომდევნო წლის 1 იანვრამდე, ანუ იმავე წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით. რაც შეეხება ზემოაღნიშნულ გამონაკლისს, აშკარაა, რომ იგი საგადასახადო წელს ეხება, რომლადაც,

ამ კოდექსის 198-ე მუხლის თანახმად, ითვლება კალენდარული წელი.

ჩვენი აზრით, საჭიროა კალენდარული წლის განმარტებიდან ამოღებულ იქნეს საგამონაკლისო ნაწილი და 198-ე მუხლი ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით: „**საგადასახადო წელი** იგივეა, რაც კალენდარული წელი, ხოლო ახალრეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელებისათვის – პირველ წელს რეგისტრაციის თარიღიდან იმავე წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით".

35. წელი (გარდა კალენდარული წლისა) – დროის მონაკვეთი, რომელიც შედგება ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვისაგან.

წელი (გარდა კალენდარული წლისა) არის დროის მონაკვეთი, რომელიც შედგება ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვისაგან. მაგალითად, თუ რაიმე მოვლენა მოხდა 2004 წლის 15 თებერვალს, ერთი წელი დასრულდება 2005 წლის 14 თებერვალს.

36. ძირითადი საშუალება – მატერიალური აქტივი, რომელსაც პირი 1 წელზე მეტი ხნით იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის.

განმარტება პრაქტიკულად იმეორებს ბასს 16.6-ის[1] განმარტებას, თუმცა ერთი უსუსტობა აქაც არის დაშვებული – საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლით ქონების იჯარით გადაცემა არის „მომსახურება"; ამიტომ განმარტებაში სიტყვები „... *იჯარით გადაცემის* ..." ზედმეტია.

გარდა ამისა, ეს განმარტება არ ითვალისწინებს 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევებს. იმის გამო, რომ აქ განმარტებული ტერმინი „ძირითადი საშუალება" გამოიყენება საგადასახადო აღრიცხვისათვის და არა ბუღალტრული აღრიცხვისთვის, ძირითად საშუალებად (საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის) არ უნდა იქნეს მიჩნეული ის ნივთები, რომელთა ღირებულებაც მთლიანად არის გამოქვითული მიმდინარე საგადასახადო წლის ერთობლივი შემოსავლიდან.

37. არაამორტიზებადი ძირითადი საშუალება – ძირითადი საშუალება, რომელიც ექსპლუატაციის დროს არ კარგავს თავის ღირებულებას.

---

[1] იხ. ტექსტურია მოქმედი და ახალი ბასს-ით.

ასეთ აქტივებს, როგორც წესი, მიაკუთვნებენ მიწას, ხელოვნების ნიმუშებს, საბიბლიოთეკო ფონდებს, სამუზეუმო ექსპონატებს და მსგავსი თვისების მქონე ნივთებს.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში და, საერთოდ, ეკონომიკურ ლიტერატურაში ტერმინი „ამორტიზაცია" გამოიყენება არამატერიალური აქტივების ღირებულების თანდათანობითი შემცირების აღსანიშნავად. ძირითადი საშუალებების მიმართ გამოიყენება ტერმინი – „ცვეთა". საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლების კომენტირებისას ჩვენ მიერ სწორედ ეს ტერმინი იქნება გამოყენებული.

38. წარმომადგენლობითი ხარჯი – პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯი, რომელიც მოიცავს:

ა) პირის სახელით გამართული ღონისძიებებისათვის (პრეზენტაციები, მიღებები) პროტოკოლით გათვალისწინებულ (წვენები, მინერალური წყლები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი, ბანკეტი) ხარჯებს;

ბ) საექსკურსიო და კულტურულ-სანახაობითი ღონისძიებების ხარჯებს;

გ) სუვენირების შეძენის ხარჯებს;

დ) სტუმრების მომსახურების უზრუნველყოფის ხარჯებს, მათ შორის:

დ.ა) საკონსულო მომსახურების (ვიზების გაფორმება, გაგრძელება) ხარჯებს;

დ.ბ) აეროპორტში დახვედრისა და გაცილების („ვიპ"-ის დარბაზის მომსახურება) ხარჯებს;

დ.გ) სატრანსპორტო მომსახურების ხარჯებს;

დ.დ) სასტუმრო მომსახურების (ადგილების დაჯავშნა, ცხოვრების ღირებულება) ხარჯებს;

დ.ე) პროტოკოლით გათვალისწინებული მიღებების, წვეულებების (წვენები, მინერალური წყლები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი, ბანკეტი) ხარჯებს.

ამ ნაწილში ჩამოთვლილი ხარჯები შინაარსობრივად მოიცავს ძირითადად იმ ხარჯებს, რომლებიც გაწეულია „გარეშე" პირების მიღება-მასპინძლობა-გაცილებისთვის. ვფიქრობთ, აქ უნდა დაემატოს ხარჯები, რომელიც გაიწევა თავად გადასახადის გადამხდელის საჭიროებისთვის; მაგალითად, მმართველი ორგანოების (დირექტორთა საბჭო, პარტნიორთა ან აქციონერთა საერთო კრება და ა. შ.) სხდომების ჩასატარებლად. აქვე უნდა დაემატოს თარჯიმანთა მომსახურებისა და დარბაზის დაქირავების ხარჯებიც.

რუსეთის საგადასახადო კოდექსით წარმომადგენლობითი ხარჯი ასე განიმარტება: „წარმომადგენლობით ხარჯებს მიეკუთვნება ხარჯი, რომელიც გაიწევა გადასახადის გადამხდელის მიერ ოფიციალური მიღებებისთვის დაპან სხვა ორგანიზაციის იმ წარმომადგენელთა მომსახურებისთვის, რომლებიც მონაწილეობენ მოლაპარაკებებში ურთიერთთანამშრომლობის დაწყების ან გაგრძელების მიზნით, აგრეთვე იმ მონაწილეთა [მომსახურებისთვის], რომლებიც წამოსულები არიან გადასახადის გადამხდელის დირექტორთა საბჭოს (გამგეობის) ან სხვა ხელმძღვანელი ორგანოს სხდომაზე, ამ ღონისძიებათა ჩატარების ადგილის მიუხედავად. წარმომადგენლობით ხარჯს მიეკუთვნება აღნიშნულ პირთა, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის იმ ოფიციალურ პირთა ოფიციალური მიღების (საუზმის, სადილის ან სხვა ანალოგიური ღონისძიების) ხარჯები, რომლებიც მონაწილეობენ მოლაპარაკებებში; წარმომადგენლობითი ღონისძიების ან ხელმძღვანელი ორგანოს სხდომის ადგილამდე და უკან ამ პირთა მგზავრობის სატრანსპორტო უზრუნველყოფის ხარჯები; მოლაპარაკებების დროს საბუფეტო მომსახურების [ხარჯები], წარმომადგენლობითი ღონისძიების ჩატარებისას თარგმანის უზრუნველსაყოფად გადასახადის გადამხდელის შტატში არმყოფი თარჯიმნების მომსახურებაზე [გაწეული] ხარჯები.

წარმომადგენლობით ხარჯებს არ მიეკუთვნება გართობის, დასვენების, დაავადებათა პროფილაქტიკისა და მკურნალობის ორგანიზებაზე გაწეული ხარჯები.“[1]

---

[1] “К представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.“ (Налоговый кодекс Российской Федерации, ст. 264.2; www.nalog.ru)

39. კომპენსაცია – პირის მიერ გაწეული მომსახურებისათვის ან მისივე ხარჯების, დანაკარგის ან დანაკლისის ანაზღაურების მიზნით მიღებული ქონება, გასამრჯელო, სარგებელი, საფასური, საზღაური, ჯილდო.

ამ განმარტებიდან გამომდინარე, კომპენსაცია ვერ იქნება მიღებული საქონლის მიწოდების შედეგად. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ ტექსტში ეს ტერმინი ხშირად გვხვდება საქონლის მიწოდებასთან დაკავშირებით (მაგალითად, მუხლი 225, ნაწილი 2). აქედან გამომდინარე, უნდა ვივარაუდოთ, რომ კომპენსაცია ასევე არის საქონლის მიწოდებისათვის მიღებული ქონება. საკარაუდოდ, ტერმინი საჭიროებს კორექტირებას.

40. ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯები – ხარჯები, რომლებიც ამაღლებს ძირითადი საშუალებების ამოსავალ (თავდაპირველ, ნორმატიულ) მწარმოებლურობას (მათ შორის, შენობა-ნაგებობების ელემენტების მოდიფიკაცია (რეკონსტრუქცია) მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის გახანგრძლივების მიზნით და მათი მწარმოებლურობის ამაღლების უზრუნველსაყოფად; მანქანა-დანადგარების ნაწილების გაუმჯობესება მათი მწარმოებლურობის ამაღლების უზრუნველსაყოფად და ახალი საწარმოო პროცესების დანერგვა), გარდა მიმდინარე საექსპლუატაციო ხარჯებისა, რომლებიც გაიწევა ძირითადი საშუალებების ამოსავალი მწარმოებლურობის აღდგენის ან შენარჩუნების მიზნით.

სწორი არ არის განმარტება. „ხარჯები, რომლებიც ამაღლებს ძირითადი საშუალების ამოსავალ ... მწარმოებლურობას", არის მოდერნიზაციის ხარჯები. რემონტის ხარჯები ისეთი ხარჯებია, რომლებიც [ნაწილობრივ ან მთლიანად] აღადგენს ძირითადი საშუალების საწყის (ისტორიულ) ღირებულებას. სწორედ ასეთი განმარტებაა მოცემული მოქმედ ბასს 16-ში („ძირითადი საშუალებები"):

„23. დანახარჯები, რომლებიც გაწეული იქნება ძირითადი საშუალებების უკვე აქტივებად აღიარების შემდეგ, მხოლოდ მაშინ დაემატება აქტივების საბალანსო ღირებულებას, თუ ამ დანახარჯების შედეგად საწარმო მიიღებს მეტ ეკონომიკურ სარგებელს, ვიდრე არსებული აქტივების ამოსავალი ნორმატიული მწარმოებლურობის პირობებში. აქტივების ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული ყველა სხვა შემდგომი დანახარჯი აღიარებულ უნდა იქნეს ხარჯებად მათი გაწეისთანავე.

24. ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული დანახარჯების აქტივებად აღიარება ხდება მაშინ, თუ ამ

დანახარჯების შედეგად ამ აქტივის ამოსაგალი მწარმოებლურობა გაიზარდა. ასეთი დანახარჯების მაგალითებია:

ა) შენობა-ნაგებობის ელემენტების მოდიფიკაცია მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის გახანგრძლივების მიზნით, ასევე მათი მწარმოებლურობის ამაღლების უზრუნველსაყოფად;

ბ) მანქანა-დანადგარების ნაწილების გაუმჯობესება პროდუქციის გამოშვების ხარისხის ამაღლების მიზნით;

გ) ახალი საწარმოო პროცესების დანერგვა მიმდინარე ხარჯების შემცირების მიზნით.

*25. ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯები გაიღება იმისათვის, რათა **ადდგენილ ან შენარჩუნებულ** იქნეს ამ აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებელი, რომლის მიღებასაც საწარმო შეიძლება მოელოდეს აქტივის თავდაპირველად შეფასებული ნორმატიული მწარმოებლურობიდან გამომდინარე. ასეთი ტიპის დანახარჯი აღირიცხება ხარჯის სახით მაშინ გაწეისთანავე. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების შენახვის ან კაპიტალური რემონტის ღირებულება, როგორც წესი, ხელს უწყობს აქტივების ამოსაგალი ნორმატიული მწარმოებლურობის **ადდგენას და არა მის ზრდას**, ამიტომ ისინი აღირიცხება როგორც ხარჯები."*

. რაც შეეხება მიმდინარე საექსპლუატაციო ხარჯებს, მათში უნდა ვიგულისხმოთ ხარჯები, რომლებიც უზრუნველყოფს ძირითადი საშუალების გამართულ ექსპლუატაციას; ასეთია, მაგალითად, ჩარხის ან ავტომობილის შესვეთა. ამავე ხარჯებს უნდა მიეკუთვნოს ძირითადი საშუალების ცალკეული სწრაფცვეთადი კვანძების გამოცვლაც, მაგალითად, ავტომობილის საბურავების შეცვლა.

41. დახლი ან არასტაციონარული სავაჭრო ადგილი – ბაზრის ან ბაზრობის ტერიტორიაზე გაქირავებული ადგილი, საიდანაც ხდება პირის მიერ საქონლის მიწოდება და რომლის ფართობს და მომსახურების საფასურს (ქირას) განსაზღვრავს ბაზრის ან ბაზრობის ხელმძღვანელი.

I. უცნობია, რისთვის დასჭირდა კანონმდებელს ამ ცნების შემოტანა, რადგან იგი საგადასახადო კოდექსში არსად გვხვდება.

II. ამ განმარტებით, „დახლი" მხოლოდ ბაზრის ან ბაზრობის ტერიტორიაზე არსებული ადგილია, ისიც – მხოლოდ გაქირავებული. საინტერესოა, რატომ არ შეიძლება, დახლი მაღაზიაში იდგეს და, ვთქვათ, მაღაზიისავე საჭიროებისთვის გამოიყენებოდეს (ანუ არ იყოს გაქირავებული)?

42. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები – პირის მიერ ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში გამოყენებული ნედლეული, მასალები, ნახევარფაბრიკატები, მარაგ-ნაწილები, ტარა და მზა პროდუქცია (საქონელი) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით.

მოქმედი ბასს 2.4[1] ასე განმარტავს სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს: *„სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები არის ისეთი აქტივები* (იხ. მე-12.28 მუხლის კომენტარი), *რომლებიც:*

ა) გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;

ბ) მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;

გ) წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების სახით და განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად.“

მაგრამ ასეთი განმარტება ა'ხრს კარგავს კოდექსის მე-17 მუხლიდან გამომდინარე.

43. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (შემდგომში – ბასს) – ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომისიის მიერ დამტკიცებული და საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის დადგენილებით სამოქმედოდ შემოღებული სტანდარტები.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს ამტკიცებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომისია, რომელიც იმყოფება ლონდონში. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკაში შესაძლოა არსებობდეს სტანდარტები, რომლებიც საქართველოში არ არის სამოქმედოდ შემოღებული. მათ შემოსაღებად საჭიროა საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის მიერ დამტკიცება. ამდენად, საგადასახადო კოდექსი მიუთითებს მხოლოდ იმ სტანდარტებზე, რომლებიც მოქმედებს საქართველოში. 2006 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შედის ბუღალტრული აღრიცხვისა (ბასს) და ფინანსური აღრიცხვის (ფასს) საერთაშორისო სტანდარტების ახალი რედაქცია.

---

[1] ეს განმარტება შეესაბამება ახალი ბასს 2.6-ის განმარტებას. ახალი ბასს ძალაში შედის 2006 წლის 1 იანვრიდან.

მუხლი 13. ეკონომიკური საქმიანობა

1. ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

საქმიანობა არის ეკონომიკური, თუ მისი განხორციელება ხდება მოგების (107-ე მუხლი, ნაწილი 1), შემოსავლის ან კომპენსაციის (მე-12 მუხლი, ნაწილი 39) მიღების მიზნით. ასეთი საქმიანობის შედეგი შეიძლება იყოს შემოსავლების დაკარგვა, დაზარალება, მაგრამ ეს მხედველობაში არ მიიღება. ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია მიზნობრიობა.

2. ეკონომიკურ საქმიანობას არ განეკუთვნება:

ა) სახელმწიფო ხელისუფლების და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობა, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მათთვის კანონმდებლობით მინიჭებული ფუნქციების შესრულებასთან, გარდა ხელშეკრულების საფუძველზე ფასიანი მომსახურების გაწევისა და სხვა სამეწარმეო საქმიანობისა;

ბ) საქველმოქმედო საქმიანობა;

გ) რელიგიური საქმიანობა.

საქველმოქმედო საქმიანობა განმარტებულია მე-14 მუხლით, რელიგიური – მე-15 მუხლით. მნიშვნელოვანია დადგინდეს, საქმიანობა, რომელიც ჩამოთვლილი არ არის ამ მუხლის მე-2 ნაწილში, არის თუ არა აუცილებლად ეკონომიკური საქმიანობა. შეიძლება მოყვანილ იქნეს ისეთი საქმიანობების მაგალითები, რომლებიც არ ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მაგრამ განმარტებების შესაბამისად, არ განეკუთვნება ამ მუხლის მე-2 ნაწილში მოყვანილ საქმიანობებს. ამის მაგალითია, თუნდაც, მე-14 მუხლის მე-2 ნაწილის "ბ" და "გ" პუნქტებში მოყვანილი საქმიანობა. ისინი არ განეკუთვნება არც საქველმოქმედო საქმიანობას და არც მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღების მიზნით არ ხორციელდება. ფიზიკურმა პირმა შეიძლება უანგარო დახმარება აღმოუჩინოს თავის ნათესავს, რომელიც ასეთ დახმარებას საჭიროებს. მე-14 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით ეს არ არის საქველმოქმედო საქმიანობა, მაგრამ არც ეკონომიკური საქმიანობის ნიშნებს ატარებს.

აქედან გამომდინარე, შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ ყველა სახის საქმიანობა არ შეიძლება დაიყოს ეკონომიკურ საქმიანობად

და ამ მუხლის მე-2 ნაწილში მოყვანილ საქმიანობად. არსებობს კიდევ ისეთი საქმიანობები, რომლებიც არ ატარებს ეკონომიკური საქმიანობის ნიშნებს და არც ამ მუხლის მე-2 ნაწილში არის მოყვანილი.

3. ეკონომიკური საქმიანობა იყოფა სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად და არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად.

თუ საქმიანობა არის ეკონომიკური, იგი აუცილებლად უნდა მიეკუთვნებოდეს ან სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას, ან არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას.

4. სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული საქმიანობა, აგრეთვე ისეთი ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება სავაჭრო გარიგებების ან სხვა სამეურნეო ოპერაციების სახით, მათ შორის, ფასიანი ქაღალდების ან სხვა ქონების შეძენასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ეკონომიკური საქმიანობა, თუ არსებობს ერთ-ერთი შემდეგი პირობა:

ა) ასეთი საქმიანობა ხორციელდება სისტემატურად და აღნიშნული ოპერაციების განმახორციელებელი პირის პროფესიული საქმიანობაა;

ბ) გამყიდველის მიერ ხდება მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების რეალიზაცია;

გ) ასეთი ოპერაციები ხორციელდება სავაჭრო, სავაჭრო-საშუამავლო (დილერის საქმიანობის ჩათვლით) ან საშუამავლო საქმიანობის ფარგლებში.

„მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით "სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლსაწინააღმდეგო, არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად".

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 50-ე მუხლის მიხედვით "*გარიგება არის ცალმხრივი, ორმხრივი ან მრავალმხრივი ნების გამოვლენა, რომელიც მიმართულია სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობის, შეცვლის ან შეწყვეტისაკენ*".

"ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ" კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით:

ფასიანი ქაღალდი (ფასიანი ქაღალდები) არის "*მიმოქცევადი ფინანსური ინსტრუმენტები და უფლებები, რომელთა საჯარო შე-*

თაჯასებაც შესაძლებელია წილობრივი თუ სასესხო ფასიანი ქალალდების სახით, ან რომლებიც შეიძლება გარდაიქმნას ასეთებად, ან რომლებიც არიან ასეთებზე ხელშეკრულება თუ შეძენის უფლების მატარებლები, საინვესტიციო ხელშეკრულებები და ფასიან ქალალდებთან დაკავშირებული სხვა ინსტრუმენტები და უფლებები. ამ კანონით ("ფასიანი ქალალდების ბაზრის შესახებ") შემდეგი ინსტრუმენტები არ განიხილება და არ რეგულირდება როგორც ფასიანი ქალალდები:

ა) ბანკების ვალდებულებები, დაკავშირებული დეპოზიტებთან ან სხვა ფიქსირებულ ვადიან ფინანსირებასთან, რომლებსაც წარმოქმნის კლიენტთა პირდაპირი, შუამაკლების გარეშე მიმსახურება და რომლებისთვისაც არ არის დამახასიათებელი საჯარო მიმოქცევა;

ბ) ნებისმიერი სადაზღვევო პოლისი ან ერთეული კონტრაქტი, გამოშვებული დაზღვევის შესახებ კანონმდებლობის შესაბამისად მოქმედი იურიდიული პირის მიერ;

გ) ჩეკები (რეგულირდება საქართველოს კანონით "ჩეკების შესახებ");

დ) კომისიის წესებით განსაზღვრული გამონაკლისი ხელშეკრულებები ან ფინანსური ინსტრუმენტები, რომელთა რეგულირებაც შესაბამისად სორციელდება ამ ან სხვა კანონებით".

კითხვის ნიშნის ქვეშ რჩება იმის გარკვევა, თუ რას ნიშნავს სისტემატურად საქმიანობის განხორციელება. სისტემატურობა დამოკიდებულია ეადაზე. პირი შეიძლება ერთსა და იმავე საქმიანობას ახორციელებდეს სისტემატურად ყოველდღე, თვეში ერთხელ, წელიწადში ერთხელ, ყოველ ათ წელიწადში, ან ცხოვრების განმავლობაში რამდენჯერმე.

5. არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საფასურის გადახდით ქონების (მათ შორის, ფულადი სახსრების) დროებით მფლობელობაში, მართვაში ან სარგებლობაში გადაცემა, ამ ქონებაზე ან მის ნაწილზე საკუთრების უფლების გადაცემისა და ქონების შემდგომი გასხვისების შესაძლებლობის გარეშე. ასეთი გადაცემა არ უნდა განეკუთვნებოდეს ფინანსურ საქმიანობას და ქონების მიმღები პირისათვის არ უნდა წარმოშობდეს გადაცემული ქონების მიზნობრივ გამოყენებასთან დაუკავშირებელ დამატებით ვალდებულებებს ან ამ ქონების ფლობისათვის, მართვისათვის ან ამ ქონებით სარგებლობისათვის საფასურის გადახდასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

6. არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას განეკუთვნება:

ა) დაქირავებით მუშაობა;

ბ) ფულადი სახსრების განთავსება ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში;

გ) ქონების იჯარით გადაცემა, გარდა ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებისა;

დ) ქონების მართვა მინდობილობით;

ე) ფიზიკური პირის მიერ „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტით განსაზღვრული საქმიანობის დამოუკიდებლად განხორციელება.

მე-5 ნაწილის პირველი წინადადება და მეორე წინადადების ბოლო ნაწილი ურთიერთსაწინააღმდეგოა. პირველი წინადადება მიუთითებს, რომ ქონების გადაცემა დროებით მფლობელობაში ან სარგებლობაში ხდება საფასურის გადახდით, ხოლო მეორე წინადადების ბოლო ნაწილი მიუთითებს, რომ ასეთი გადაცემა არ უნდა წარმოშობდეს საფასურის გადახდასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს. ეს ორივე პირობა შეიძლება დაკმაყოფილდეს იმ შემთხვევაში, თუ პირი მეორეს ქონებას გადასცემს მართვაში და ამისათვის ამ უკანასკნელს უხდის მართვის გასამრჯელოს. იგულისხმება, რომ მართვის შედეგად ქონების გადამცემი იღებს შემოსავალს, მოგებას ან კომპენსაციას. უნდა ვიეარაუდოთ, რომ აქ შეცდომაა, რადგან მე-6 ნაწილში მოყვანილი მაგალითები – ქონების იჯარით გადაცემა და ფულის განთავსება საბანკო დაწესებულებებში გულისხმობს სარგებლობისათვის საფასურის გადახდას. რაც შეეხება მე-5 ნაწილში მითითებულ "ფინანსურ საქმიანობას", უნდა ვიეარაუდოთ, რომ იგულისხმება "ფინანსური მომსახურება", რომელიც განმარტებულია მე-19 მუხლით. სარგებლობაში, მართვაში ან მფლობელობაში ქონების გადაცემა არ უნდა ითვალისწინებდეს რაიმე დამატებითი ვალდებულებების გაჩენას, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებული არ არის ამ ქონების გადაცემასთან.

7. თუ ამ მუხლის მე-4 ნაწილით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას უთანაბრდება საწარმოს საწესდებო კაპიტალში წილის ან ფასიანი ქაღალდების შეძენა (რეალიზაცია), ობლიგაციებისა და სხვა სავალო ვალდებულებათა შეძენა (რეალიზაცია), საპაიო საინვესტიციო ფონდში პაის შეძენა (რეალიზაცია), აგრეთვე გამყიდველის საკუთრებაში არსებული საავტორო ან სხვა ანალოგიური უფლებების რეალიზაცია.

არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას განეკუთვნება საწარმოს წილის, ან/და აქციების ყიდვა-გაყიდვა, თუ ის არ ატარებს ამ მუხლის მე 4 ნაწილით სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობის

ნიშნებს. "მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის 51-ე მუხლის მიხედვით "*აქცია არის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებს პარტნიორის (აქციონერის) მიმართ და აქციონერის უფლებებს სააქციო საზოგადოებაში*".

"ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით სასესხო ფასიანი ქაღალდი არის "*ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს უფლებას განსაზღვრული ძირითადი თანხის პროცენტით ან უპროცენტოდ მიღებაზე; იგი მოიცავს სამთავრობო ფასიან ქაღალდებს, თუ შესაბამისი ნორმატიული აქტით სხვა რამ არ არის განსაზღვრული*". ობლიგაცია წარმოადგენს ასეთი ტიპის ფასიან ქაღალდს. საეალო ვალდებულებები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს ფასიანი ქაღალდის ფორმით (და მაშინ იგი წარმოადგენს სასესხო ფასიან ქაღალდს) ან ასეთი ფორმის გარეშე. სასესხო ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვა და სხვა ფორმით წარმოდგენილი საეალო ვალდებულებათა ყიდვა-გაყიდვა არ არის ეკონომიკური საქმიანობა, თუ ის არ ატარებს ამ მუხლის მე-4 ნაწილით სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობის ნიშნებს.

"მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის 61-ე მუხლის მიხედვით პაი არის კოოპერატივში პირის შესატანი.

"არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულებების – საკრედიტო კავშირების შესახებ" საქართველოს კანონის მიხედვით პაი არის "*არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულების – საკრედიტო კავშირის საწესდებო კაპიტალში საკრედიტო კავშირის წევრის ფულადი შესატანი, რომელიც მის წევრს ანიჭებს ამ კანონითა და „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრულ უფლებებს საკრედიტო კავშირის მიმართ*";

აქედან გამომდინარე, სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას არ განეკუთვნება კოოპერატივის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით შექმნილი საინვესტიციო ფონდებში პაიების ყიდვა-გაყიდვა, თუ იგი არ ატარებს ამ მუხლის მე-4 ნაწილით სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობის ნიშნებს. უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს კანონმდებლობაში "საპაიო საინვესტიციო ფონდები" არ მოიძებნა.

რაც შეეხება ამ მუხლის მე-7 ნაწილის ბოლო დებულებას, უნდა ვიეარაუდოთ, რომ საუბარია საავტორო და მომიჯნავე უფლებების გამოყენებაზე საკუთრების გადაცემაზე.

მუხლი 14. საქველმოქმედო საქმიანობა

1. საქველმოქმედო საქმიანობად ითვლება:

ა) დახმარების უშუალოდ ან მესამე პირთა მეშვეობით, ნებაყოფლობით და უანგაროდ გაწევა იმ პირებისათვის, რომლებიც ამ დახმარებას საჭიროებენ, მათ შორის:

ა.ა) იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც საჭიროებენ სოციალურ დაცვას ან ადაპტაციას, სამედიცინო დახმარებას, აგრეთვე ხელმოკლე ფიზიკური პირებისათვის, მათ შორის: ინვალიდებისათვის, მოხუცებულებისათვის, ობოლი ბავშვებისათვის, მარჩენალდაკარგულებისათვის, ლტოლვილებისა და იძულებით გადაადგილებული პირებისათვის – დევნილებისათვის, ავადმყოფებისათვის, მრავალშვილიანი ოჯახებისა და მათი წევრებისათვის, ომის, შეიარაღებული კონფლიქტების, ავარიების, სტიქიური უბედურებების, კატასტროფების, ეპიდემიების ან/და ეპიზოოტიების შედეგად დაზარალებულებისათვის;

ა.ბ) ბავშვთა, მოხუცებულთა და ინვალიდთა მომვლელი ან მომსახურე ორგანიზაციებისათვის, მათ შორის: ბავშვთა სახლებისათვის, სკოლა-ინტერნატებისათვის, ინტერნატებისათვის, სკოლამდელი და სხვა საბავშვო დაწესებულებებისათვის, მოხუცებულთა სახლებისათვის, უფასო სასადილოებისათვის, სამედიცინო დაწესებულებებისათვის, სარეაბილიტაციო ცენტრებისათვის;

ა.გ) საქველმოქმედო ორგანიზაციებისათვის;

ა.დ) რელიგიური ორგანიზაციებისათვის;

ა.ე) განსაკუთრებული ნიჭით დაჯილდოებული ფიზიკური პირებისათვის – მათი ტალანტის განვითარების მიზნით;

ა.ვ) სასჯელაღსრულების დაწესებულებებისათვის – მათში მოთავსებულ პირთა მოვლის ან სამედიცინო მომსახურების პირობების გაუმჯობესების მიზნით;

ა.ზ) იმ პირებისათვის, რომლებიც ახორციელებენ ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ საქმიანობას;

ბ) ორგანიზაციების მიერ საზოგადოებისათვის სასარგებლო საქმიანობის განხორციელება შემდეგ სფეროებში: ადამიანის უფლებების დაცვა, გარემოს დაცვა, დემოკრატიისა და სამოქალაქო საზოგადოების განვითარება, კულტურა, განათლება, მეცნიერება, ჯანმრთელობის დაცვა, სოციალური დაცვა, ფიზიკური აღზრდა და სამოყვარულო სპორტი, ხელოვნება.

2. ქვემოქმედებას არ განეკუთვნება ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული საქმიანობა:

ა) განხორციელებული სახელმწიფო ხელისუფლების და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა მიერ;

ბ) განხორციელებული საწარმოს, პოლიტიკური პარტიის ან არჩევნებში მონაწილე სხვა საარჩევნო სუბიექტის მხარდასაჭერად;

გ) განხორციელებული ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი ნათესავებისათვის ან იურიდიული პირის მიერ მისი მმართველობის ორგანოთა ხელმძღვანელებისათვის და მათი ნათესავებისათვის;

დ) თუ ის „რეკლამის შესახებ“ საქართველოს კანონით ითვლება სპონსორობად.

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულია საქმიანობის სახეები, რომლებიც ითვლება საქველმოქმედო საქმიანობად, ხოლო მეორე ნაწილით – ის შემთხვევები, როდესაც ამ სახის საქმიანობა არ ჩაითვლება ქველმოქმედებად. ამ განმარტებას ის მნიშვნელობა აქვს, რომ საქველმოქმედო ორგანიზაციები (იხ. ამ კოდექსის 32-ე მუხლი) და ქველმოქმედების გამწევი საწარმოები სარგებლობენ გარკვეული საგადასახადო შეღავათებით (იხ. ამ კოდექსის 172-ე და 186-ე მუხლები) და ამ განმარტებაზეა დამოკიდებული, ვინ და რა შემთხვევაში შეიძლება მიიღოს ეს შეღავათები.

2. ეს მუხლი და, კერძოდ, მისი პირველი ნაწილი, იურიდიული ტექნიკის თვალსაზრისით, ცუდადაა ჩამოყალიბებული. მის ხარვეზებს ამ მუხლის კომენტარების ბოლოს აღვნიშნავთ, ახლა კი შევეცდებით პირველი ნაწილის გარკვევით ჩამოყალიბებას.

საქველმოქმედო საქმიანობა პირობითად შეიძლება დავყოთ ორი სახის საქმიანობად:

I. ორგანიზაციის მიერ საზოგადოებისათვის სასარგებლო საქმიანობის განხორციელებად; და

II. დახმარების გაწევად (უშუალოდ ან მესამე პირის მეშვეობით, ნებაყოფლობით და უანგაროდ) ფიზიკური პირებისა და ორგანიზაციებისათვის.

ამათგან:

პირველი არის ორგანიზაციის მიერ საზოგადოებისათვის სასარგებლო საქმიანობის განხორციელება შემდეგ სფეროებში: ადამიანის უფლებების დაცვა, გარემოს დაცვა, დემოკრატიისა და სამოქალაქო საზოგადოების განვითარება, კულტურა, განათლება, მეცნიერება, ჯანმრთელობის დაცვა, სოციალური დაცვა, ფიზიკური აღზრდა და სამოყვარულო სპორტი, ხელოვნება [პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი]. „ორგანიზაციაში“ აქ იგულისხმება ამ კოდექსის 30-ე მუხლით განსაზღვრული „ორგანიზაცია“. აქ ზუსტადაა განსაზღვრული საქმიანობის სფეროები, რაც იმას ნიშნავს, რომ საქველმოქმედო საქმიანობად მხოლოდ ჩამოთვლილ სფეროებში საქმიანობა ჩაითვლება.

ხოლო მეორე არის დახმარების გაწევა:

ა) იმ პირებისათვის, რომლებიც ამ დახმარებას საჭიროებენ, მათ შორის, იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც საჭიროებენ სოციალურ დაცვას ან ადაპტაციას, სამედიცინო დახმარებას, აგრეთვე ხელმოკლე ფიზიკური პირებისათვის, მათ შორის, ინვალიდებისათვის, მოხუცებულებისათვის, ობოლი ბავშვებისათვის, მარჩენალდაკარგულებისათვის, ლტოლვილებისა და იძულებით გადაადგილებული პირებისათვის – დევნილებისათვის, ავადმყოფებისათვის, მრავალშვილიანი ოჯახებისა და მათი წევრებისათვის, ომის, შეიარაღებული კონფლიქტების, ავარიების, სტიქიური უბედურებების, კატასტროფების, ეპიდემიების ან/და ეპიზოოტიების შედეგად დაზარალებულებისათვის [პირველი ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტი]. სიტყვები „მათ შორის“ გულისხმობს გარკვეული სიმრავლიდან ერთი ან რამდენიმე კონკრეტული ობიექტის გამოცალკევებას. მაშასადამე, ეს მიუთითებს, რომ აქ მოყვანილი ჩამონათვალი ამომწურავი არ არის და იგულისხმება **ყველა, ვისაც სჭირდება დახმარება;**

ბ) განსაკუთრებული ნიჭით დაჯილდოებული ფიზიკური პირებისათვის – მათი ტალანტის განვითარების მიზნით [პირველი ნაწილის „ა.ე“ ქვეპუნქტი];

გ) ბავშვთა, მოხუცებულთა და ინვალიდთა მომვლელი ან მომსახურე ორგანიზაციებისათვის, მათ შორის, ბავშვთა სახლებისათვის, სკოლა-ინტერნატებისათვის, ინტერნატებისათვის, სკოლამდელი და სხვა საბავშვო დაწესებულებებისათვის, მოხუცებულთა სახლებისათვის, უფასო სასადილოებისათვის, სამედიცინო დაწესებულებებისათვის, სარეაბილიტაციო ცენტრებისათვის [პირველი ნაწილის „ა.ბ“ ქვეპუნქტი]. სიტყვები „მათ შორის“ აქაც მიუთითებს, რომ აქ მოყვანილი ჩამონათვალი ამომწურავი არ არის და იგულისხმება **ბავშვთა, მოხუცებულთა და ინვალიდთა მომვლელი ან მომსახურე ყველა ორგანიზაცია;** ამ ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე, „ორგანიზაციაში“ აქ უნდა ვიგულისხმოთ არა მხოლოდ ამ კოდექსის 30-ე მუხლით განსაზღვრული „ორგანიზაცია“ (მაგალითად, სამედიცინო დაწესებულება შეიძლება იყოს სამეწარმეო იურიდიული პირი), არამედ ნებისმიერი წარმონაქმნი, რომელიც ეწევა ამ პუნქტში აღნიშნულ მომსახურებას;

დ) საქველმოქმედო და რელიგიური ორგანიზაციებისათვის [პირველი ნაწილის „ა.გ“ და „ა.დ“ ქვეპუნქტები];

ე) სასჯელაღსრულების დაწესებულებებისათვის – მათში მოთავსებულ პირთა მოვლის ან სამედიცინო მომსახურების პირობების გაუმჯობესების მიზნით [პირველი ნაწილის „ა.ვ“ ქვეპუნქტი];

ვ) I სახის საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანიზაციებისათვის [პირველი ნაწილის „ა.ზ“ ქვეპუნქტი].

„გ“, „დ“, „ე“ და „ვ“ პუნქტებში აღნიშნულ შემთხვევებში დახმარება განიხილება, როგორც შემოწირულობა.

3. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული ის სუბიექტები, რომელთა მიერ განხორციელებული ზემოაღნიშნული საქმიანობა ან/და დახმარება არ ჩაითვლება საქველმოქმედო საქმიანობად. ეს სუბიექტებია:

ა) სახელმწიფო ხელისუფლებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები;

ბ) საწარმო, თუ ზემოაღნიშნულ საქმიანობას ახორციელებს სხვა საწარმოს, პოლიტიკური პარტიის ან არჩევნებში მონაწილე სხვა საარჩევნო სუბიექტის მხარდასაჭერად;

გ) ფიზიკური პირი, თუ იგი დაეხმარება თავის ნათესავს და იურიდიული პირი, თუ იგი დაეხმარება თავისი მმართველობის ორგანოთა ხელმძღვანელებს ან მათ ნათესავებს;

დ) ფიზიკური ან იურიდიული პირი, თუ მისი მოქმედება „რეკლამის შესახებ“ კანონის თანახმად სპონსორობად ითვლება.

4. ამ მუხლის ხარვეზებია, მაგალითად, ის, რომ მისი პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საქველმოქმედო და რელიგიური ორგანიზაციები, აგრეთვე სასჯელაღსრულების დაწესებულებები მიკუთვნებულია იმ პირებს, რომლებიც საჭიროებენ დახმარებას; ის, რომ ტერმინი „ინვალიდი“ სამართლებრივ აქტებში რამდენიმე წელია აღარ გამოიყენება. ვინაიდან 2001 წლის 20 ივნისის კანონით იგი შეიცვალა ტერმინით „შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირი“; ის, რომ პირველი ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტში ბევრი შეფასებითი ცნებაა *(„საჭიროებს სოციალურ დაცვას ან ადაპტაციას“*, ხელმოკლე, მრავალშვილიანი, მოხუცებული) და იმის გამო, რომ მათი კრიტერიუმები კანონით არაა განსაზღვრული, შეიძლება წარმოიქმნას დავა გადასახადის გადამხდელებსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის.

5. აუცილებელია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო შეღავათები, რომლებიც ამ კოდექსით საქველმოქმედო საქმიანობისთვისაა დაწესებული, არ ვრცელდება ყველა სუბიექტზე (მაგალითად, ფიზიკურ პირებზე), რომელთა საქმიანობაც ამ მუხლის თანახმად საქველმოქმედო საქმიანობას მიეკუთვნება, რაც აშკარად არალოგიკურია და ხელს არ უწყობს ქველმოქმედებას.

მუხლი 15. რელიგიური საქმიანობა

1. რელიგიურ საქმიანობად ითვლება დადგენილი წესით რეგისტრირებული რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) საქმიანობა, რომლის მიზანია აღმსარებლობისა და სარწმუნოების გავრცელება, მათ შორის, ისეთი გზით, როგორიცაა:

ა) რელიგიური წეს-ჩვეულებების, ცერემონიების, ლოცვების ან სხვა საკულტო მოქმედებათა ორგანიზება და ჩატარება;

ბ) მორწმუნეთათვის შესაძლებლობის მიცემა, ჰქონდეთ ან გამოიყენონ სამლოცველო შენობები ან სარიტუალო ნაგებობები რელიგიურ მოთხოვნილებათა როგორც ერთობლივად, ისე ინდივიდუალურად დასაკმაყოფილებლად;

გ) რელიგიური დელეგაციების, მომლოცველების, სხვადასხვა კონფესიების წარმომადგენლების მიღებისა და გამგზავრების ორგანიზება, ეროვნული და საერთაშორისო რელიგიური თათბირების, ყრილობების, სემინარების ორგანიზება, აღნიშნულ ღონისძიებათა ჩატარების პერიოდში მათი მონაწილეების სასტუმროებით (სხვა საცხოვრებლით), ტრანსპორტით, კვებითა და კულტურული მომსახურებით უზრუნველყოფა;

დ) მონასტრების, სამონასტრო ეკლესიების, სასულიერო-სასწავლო დაწესებულებების შენახვა, აღნიშნული სასულიერო-სასწავლო დაწესებულებების მოსწავლეთა და მსმენელთა სწავლება, საქველმოქმედო ორგანიზაციების (საავადმყოფოები, თავშესაფრები, მოხუცებულთა და ინვალიდთა სახლები) შენახვა, აგრეთვე კანონიკური წესებით განპირობებული სხვა ანალოგიური საწესდებო საქმიანობა.

2. რელიგიურ საქმიანობას უთანაბრდება იმ რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) საწარმოთა საქმიანობა, რომლებიც გამოსცემენ რელიგიურ (საღვთისმსახურო) ლიტერატურას ან აწარმოებენ რელიგიური დანიშნულების საგნებს; ამ ორგანიზაციების (გაერთიანებების) ან მათი საწარმოების საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია რელიგიური (საღვთისმსახურო) ლიტერატურის ან რელიგიური დანიშნულების საგნების რეალიზაციასთან (გავრცელებასთან); აგრეთვე ასეთი საქმიანობით მიღებული ფულადი სახსრების გამოყენება რელიგიური საქმიანობის განსახორციელებლად.

1. ამ მუხლით განსაზღვრულია, რა მიეკუთვნება რელიგიურ საქმიანობას და ეს განმარტება უშუალო კავშირშია რელიგიური ორგანიზაციის სტატუსთან (იხ. ამ კოდექსის 33-ე მუხლი). რელიგიური ორგანიზაციისთვის გაწეული დახმარება კი საქველმოქმედო საქმიანობად ითვლება (იხ. ამ კოდექსის 32-ე მუხლი), რაც ქველმოქმედების გამწევს აძლევს ამ კოდექსით დადგენილი საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის უფლებას.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, *„რელიგიურ საქმიანობად ითვლება დადგენილი წესით რეგისტრირებული რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) საქმიანობა ...“*. ამ პირობას არ აკმაყოფილებს საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალუ-

რი მართლმადიდებელი ეკლესია იმ მარტივი მიზეზის გამო, რომ სხვა რელიგიური ორგანიზაციებისაგან განსხვავებით, იგი არ საჭიროებს რეგისტრაციას (იხ. ამ კოდექსის 33-ე მუხლი). ცხადია, რომ საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესიის საქმიანობა რელიგიური საქმიანობაა.

3. ამ მუხლის მე-2 ნაწილში აღნიშნულია, რა უთანაბრდება რელიგიურ საქმიანობას, ანუ ეს არ არის რელიგიური საქმიანობა (რაც განსაზღვრულია ამ მუხლის პირველი ნაწილით), მაგრამ ის, ვინც ეწევა რელიგიურ საქმიანობასთან გათანაბრებულ საქმიანობას, სარგებლობს ისეთივე უფლებებითა და შეღავათებით, როგორითაც ის, ვინც ეწევა რელიგიურ საქმიანობას. ამ ნაწილის ტექსტის პირველ წინადადებაში დაშვებულია აშკარა შინაარსობრივი შეცდომა, სახელდობრ, ტექსტში წერია *„რელიგიურ საქმიანობას უთანაბრდება იმ რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) საწარმოთა საქმიანობა, რომლებიც ...“*; უნდა ეწეროს ***„რელიგიურ საქმიანობას უთანაბრდება რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) იმ საწარმოთა საქმიანობა, რომლებიც ...“***.

მუხლი 16. დაქირავებით მუშაობა

1. დაქირავებით მუშაობად ითვლება:

ა) ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულება იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომლებიც რეგულირდება საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსით ან „საჯარო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონით;

“საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსის” პირველი მუხლის მიხედვით: “*საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსი აწესრიგებს საქართველოში მცხოვრებ მუშაკთა შრომით ურთიერთობებს საწარმოსთან, დაწესებულებასთან და ორგანიზაციასთან (მიუხედავად მათი საკუთრებისა და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმისა), ხელს უწყობს ადამიანის ძირითადი უფლებებისა და თავისუფლებების რეალიზაციას შრომითი უფლებების დაცვის, შრომის სამართლიანი ანაზღაურების, მისი უსაფრთხო და ჯანსაღი პირობების, არასრულწლოვანთა და ქალთა შრომის პირობების განსაზღვრის თავისებურებათა გათვალისწინებით. კოდექსის მოქმედება ვრცელდება საჯარო მოსამსახურეებზე მხოლოდ “საჯარო სამსახურის შესახებ” საქართველოს კანონით დადგენილ შემთხვევებში და წესით.*”

“საჯარო სამსახურის შესახებ” საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მიხედვით:

საჯარო სამსახური არის "*საქმიანობა სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველობის სახაზინო (საბიუჯეტო) დაწესებულებებში - საჯარო ხელისუფლების ორგანოებში*".

სახელმწიფო თანამდებობაზე საქმიანობად ითვლება "*შრომითი ურთიერთობა არჩევით ან დანიშვნით თანამდებობაზე იმ დაწესებულებაში, რომელიც კანონმდებლობის საფუძველზე ახორციელებს საკანონმდებლო, აღმასრულებელ და სასამართლო ხელისუფლებას, სახელმწიფო ზედამხედველობას და კონტროლს, აგრეთვე სახელმწიფო თავდაცვას*".

იმავე კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით სახაზინო (საბიუჯეტო) დაწესებულება "*არის სახელმწიფო ბიუჯეტის ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ბიუჯეტის სახსრებზე შექმნილი და ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი დაწესებულება, რომლის ძირითადი ამოცანა საჯარო ხელისუფლების განხორციელებაა*".

ბ) ფიზიკური პირის მიერ იმ ვალდებულების შესრულება, რომელიც დაკავშირებულია საქართველოს შეიარაღებულ ძალებში, სამართალდამცავ და მასთან გათანაბრებულ ორგანოებში მის სამსახურთან;

"სამხედრო მოსამსახურის სტატუსის შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მიხედვით სამხედრო მოსამსახურე არის: "*საქართველოს მოქალაქე, საქართველოს მოქალაქეობის არმქონე პირი, ან უცხო ქვეყნის მოქალაქე ("სამხედრო ვალდებულებისა და სამხედრო სამსახურის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-5 მუხლით დადგენილ შემთხვევაში), რომელიც სამხედრო სამსახურს გადის საქართველოს სამხედრო ძალებში ან სამხედრო ძალების რეზერვის პირველ თანრიგში*";

სამხედრო მოსამსახურის სტატუსის მქონე პირები – "*საქართველოს სამხედრო ძალებისა და სამხედრო უწყებების სამხედრო მოსამსახურეები და პირველი თანრიგის რეზერვისტები: რიგითები (მატროსები), სერჟანტები, ზემდეგები (მიჩმანები), უმცროსი, უფროსი და უმაღლესი სამხედრო წოდების ოფიცრები*".

სამართალდამცავი ორგანოებია: პოლიცია, ფინანსური პოლიცია და სხვა.

გ) ფიზიკური პირის მიერ საწარმოს ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელად (დირექტორად) ყოფნა ან ხელმძღვანელის (დირექტორის) მოვალეობის შესრულება.

"მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის 9.81-ე მუხლის მიხედვით "*დირექტორებსა და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრებთან*

ურთიერთობებზე არ ვრცელდება საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსი".

2. დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირი ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება დაქირავებულად, პირი, რომელიც ანაზღაურებს ასეთი ფიზიკური პირის მიერ შესრულებულ სამუშაოს – დამქირავებლად, ხოლო ასეთი ანაზღაურება – ხელფასად.

მუხლი 17. საქონელი

1. საქონელი არის მატერიალური ან არამატერიალური ქონება, მათ შორის, ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი.

2. დღგ-ის მიზნებისათვის საქონელს არ განეკუთვნება ფული და მიწა.

I. ამ განმარტებაში ძალიან ბევრი ხარვეზია, რომელსაც უამრავი პრობლემის შექმნა შეუძლია საგადასახადო ურთიერთობებში და ხანდახან აბსურდამდეც მიდის:

I. ტერმინი „საქონელი", ფაქტობრივად, გაიგივებულია ტერმინთან „ქონება", რადგან „ქონება" თავად არის „ყველა ნივთი და არამატერიალური სიკეთე" (მუხლი 12.31). თუკი ასეა, მაშინ „ქონების" წინ „მატერიალური ან არამატერიალურის" დასმა სრულიად უადგილოა.

II. განმარტებას აკლია „საქონლის" მთავარი ნიშანი, რომლითაც იგი განსხვავდება (მათ შორის, ბუღალტრულ აღრიცხვაშიც) *„ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში გამოყენებული ნედლეულის, მასალების, ნახევარფაბრიკატების, მარაგ-ნაწილების, ტარის, მზა პროდუქციისა"* (მუხლი 12.42) ან ძირითადი საშუალებებისაგან – იგი მომსადებული (შეძენილი ან წარმოებული, შეფუთული და ა. შ.) და გამიზნული უნდა იყოს **გასაყიდად**. სხვათა შორის, სწორედ ასეა ეს ცნება განმარტებული რუსეთის საგადასახადო კოდექსში: *„ამ კოდექსის მიზნებისთვის საქონლად მიიჩნევა ნებისმიერი ქონება, რომელიც რეალიზდება ან გამიზნულია რეალიზაციოდ."*[1] ამ ნიშნის გარეშე აზრს კარგავს პირის ქონების დაყოფა მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებად, ნედლეულად, მასალებად, ძირითად საშუალებებად, ფულად აქტივებად და ა. შ.;

III. რამდენადაც „საქონლის" ამგვარი განმარტება განსხვავდება ეკონომიკურ თეორიასა თუ ჩვეულებრივ ყოფით ურთიერთო-

[1] „Товаром для целей настоящего Кодекса признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации." (Налоговый кодекс Российской Федерации, ст. 38.3; www.nalog.ru)

ბებში გაერცელებული განმარტებისაგან, გაუთვითცნობიერებელ გადასახადის გადამხდელს შესაძლოა პრობლემები შეექმნას, ვთქვათ, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმებისას, როდესაც საგადასახადო ორგანო მას ამ მუხლისა და 225.1.-ე მუხლის „დ" ქვეპუნქტის საფუძველზე დღგ-ის გადახდას მოსთხოვს არა მარტო საქონლის (ამ ტერმინის ჩვეულებრივი გაგებით) ნაშთზე, არამედ 7-8 წლის წინ შეძენილ ძირითად საშუალებებზეც. ეს პრობლემა განსაკუთრებით შეიძლება გამძაფრდეს იმ შემთხვევაში, როცა, ვთქვათ, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ მეწარმე ფიზიკურ პირს, ერთი მხრივ, აღარ სურს საქმიანობის გაგრძელება, მეორე მხრივ, არა აქვს იმდენი თანხა, რომ სრულად გადაიხადოს ეს გადასახადი, მესამე მხრივ კი, კრედიტორების (მათ შორის, სახელმწიფოს) წინაშე მას სრული ქონებრივი პასუხისმგებლობა აკისრია.

2. დაბეგვრის მიზნებისათვის შეუსაბამო და პრობლემური განმარტებაა: რამდენადაც ფული მხოლოდ დღგ-ის მიზნებისათვის არ განიხილება საქონლად, უნდა ვიგულისხმოთ, რომ ყველა სხვა გადასახადის მიზნებისათვის ფული საქონელია. მართალია, თავისი ეკონომიკური შინაარსით ფული ნამდვილად არის საქონელი (თანაც – უნივერსალური საქონელი), მაგრამ ამ შინაარსის სიტყვასიტყვით გადმოტანა საგადასახადო ურთიერთობებში – შეცდომაა. გამოდის, რაიმე ნივთის ყიდვისას (ან მომსახურების შეძენისას, ან დაქირავებულისათვის ხელფასის გაცემისას, ან, თუნდაც, ბიუჯეტში გადასახადის გადახდისას) პირი იმავდროულად საქონლის (ფულის) მიწოდებას ახორციელებს. ეს კი, მართალია, დღგ-ით არ იბეგრება, მაგრამ ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას მე-20.1 მუხლის, 24.1-ე მუხლის „ბ" ქვეპუნქტისა და 175.2-ე მუხლის „ა" ქვეპუნქტის შესაბამისად. აქედან გამომდინარე:

I. ნებისმიერი პირი, რომელსაც მოგების (საშემოსავლო) გადასახადის დეკლარაცია ერთხელ მაინც წარუდგენია და მასში თუნდაც 1 ლარის დანახარჯი მიუთითებია, თავისუფლად შეიძლება დაჯარიმდეს დეკლარაციის არასწორი შევსებისათვის; არანაკლები ჯარიმა დაეკისრება ნებისმიერი საქმიანობის მიმდევარ პირს აღრიცხვაში შემოსავლებისა და ხარჯების არასწორი ასახვისათვის.

II. ადვილად შეიძლება განახევრდეს 40 000-ლარიანი ზღვარი, რომლის ზევითაც ფიზიკური პირი ქონების გადასახადის გადამხდელი ხდება.

III. ამ და მე-12.43 მუხლებიდან გამომდინარე, პირი ვალდებულია, მის განკარგულებაში არსებული ფული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის შემადგენლობაში აღრიცხოს, აქედან გამომდინარე ყველა შესაძლო შედეგით.

IV. რამდენადაც, მე-6 მუხლის მიხედვით, გადასახადი ბიუჯეტში უსასყიდლო შენატანია, გადასახადის გადახდა **საქონლის უსასყიდლო მიწოდების** სახეს იძენს, რაც სრულიად მისანშეწონელია.

1.-2. ამ მუხლის ხარვეზები თვალსაჩინო დასტურია იმისა, რომ, ერთი მხრივ, არ შეიძლება დამკვიდრებულ ცნებათა შინაარსის უგულებელყოფა, მეორე მხრივ კი, არც მათი გაუაზრებლად, სიტყვასიტყვით გადმოტანა იძლევა სახარბიელო შედეგს.

მუხლი 18. მომსახურება

1. მომსახურებად ითვლება საქმიანობა, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, მომსახურებას განეკუთვნება შემდეგი საქმიანობა:

ა) სამშენებლო-სამონტაჟო;

ბ) სარემონტო;

გ) სარესტავრაციო;

დ) საცდელ-საკონსტრუქტორო;

ე) გეოლოგიურ-საძიებო;

ვ) სატრანსპორტო, მათ შორის, გაზის, ნავთობის, ნავთობპროდუქტების, ელექტრო- და თბოენერგიის ტრანსპორტირება;

ზ) ქონების იჯარით, ლიზინგით ან ქირით გადაცემა;

თ) საშუამავლო;

ი) პერსონალის შერჩევა;

კ) პატენტების, მოწმობების, ლიცენზიების, სავაჭრო ნიშნების, მომსახურების ნიშნების, ინტელექტუალური საკუთრებისა და სხვა პირადი არაქონებრივი უფლების გამოყენებაზე უფლების გადაცემა;

ლ) შესრულება ვალდებულებისა – არ მიიღოს ან დაუშვას რაიმე მოქმედება (სიტუაციები);

მ) კავშირგაბმულობის მომსახურება, საყოფაცხოვრებო და საბინაო-კომუნალური მომსახურება;

ნ) სარეკლამო მომსახურება;

ო) საინოვაციო მომსახურება;

პ) ფინანსური მომსახურება;

ჟ) სადაზღვევო მომსახურება;

რ) საკონსულტაციო, იურიდიული, ბუღალტრული, აუდიტორული, მარკეტინგული მომსახურება;

ს) მონაცემთა დამუშავებისა და საინფორმაციო უზრუნველყოფის მომსახურება;

ტ) საქონლის სარეალიზაციოდ მომზადების მომსახურება, მათ შორის, პარტიის დანაწილება, გასაგზავნად ფორმირება, დახარისხება, შეფუთვა, გადაფუთვა, ჩამოსხმა;

უ) საქონლის ან სხვა ქონების შენახვის მომსახურება;

ფ) დაცვის მომსახურება;

ქ) დამკვეთის ნედლეულით (მასალით) საქონლის ან სხვა ქონების წარმოება;

ღ) სატრანსპორტო ტვირთების მომსახურება, მათ შორის, საექსპედიტორო, ჩატვირთვის, გადმოტვირთვის, გადატვირთვის მომსახურება;

ყ) საზღვაო გემების მომსახურება, მათ შორის, საპორტო მომსახურება, საპორტო ფლოტის გემების მომსახურება;

შ) საჰაერო ხომალდების მომსახურება, მათ შორის, საქართველოს აეროპორტებში, საჰაერო და კოსმოსურ სივრცეში გაწეული აერონავიგაციის მომსახურება;

ჩ) სხვა მომსახურება.

2. დამკვეთის ნედლეულით (მასალით) საქონლის წარმოებად ითვლება საქონლის ნებისმიერი წარმოება, მათ შორის, მისი დამზადება, გადამუშავება, დამუშავება ან აღნიშნული ნედლეულის (მასალის) სხვაგვარი ტრანსფორმაცია, რომლის პროცესში როგორც ნედლეულის (მასალის), ისე საბოლოო პროდუქტის მესაკუთრე არის პირი, რომელმაც მიაწოდა ნედლეული (მასალები) და ფულადი ან ნატურალური ფორმით აანაზღაურა ამ ნედლეულით (მასალით) საქონლის წარმოებასთან დაკავშირებული მომსახურების ღირებულება (მიუხედავად იმისა, წარმოებისას მწარმოებელმა გამოიყენა თუ არა საკუთარი ნედლეული (მასალა), მაკომპლექტებლები ან სხვა კომპონენტები, რომელთა ღირებულებაც ჩაითვალა ასეთ წარმოებასთან დაკავშირებული მომსახურების ღირებულებაში).

I. 1997 წლის საგადასახადო კოდექსისგან განსხვავებით, ამ კოდექსმა გააერთიანა „სამუშაოსა“ და „მომსახურების“ ცნებები. ეს შეესაბამება ბევრი სხვა ქვეყნის პრაქტიკას, თუმცა, ქართული ენის თავისებურებებიდან გამომდინარე, ეს, შესაძლოა, მთლად გამართლებული არ იყოს, რადგან ქართულ ენაში „მომსახურება“, სულ ცოტა, ორ პირს გულისხმობს (მომსახურების გამწევს და მომსახურების მიმღებს), მაშინ, როცა „სამუშაოს“ ასეთი „მიმართულება“ არ აქვს. სწორედ ამიტომ გაჩნდა რუსულ ენაში ტერმინი „самообслуживание“, რომელიც ქართულად „თვითმომსახურებად“ ითარგმნა, თუმცა, ასეთი საჭიროება „სამუშაოსთან“ დაკავშირებით არ წარმოშობილა.

II. 1-ლი ნაწილის პირველი წინადადება არაკორექტულია, რადგან, თუნდაც მე-20 მუხლის სათაურიდან გამომდინარე, „საქონლის მიწოდებას“ უპირისპირდება „მომსახურების გაწევა“ და არა „მომსახურება“. ამდენად, თუ „მომსახურების“ ცნების ამ ხერხით (გამორიცხვით) განმარტება გვსურს, მას უნდა დაუპირისპირდეს ტერმინი „საქონელი“. სინამდვილეში კი ამ ორ ცნებას შორის სხვაობა ის არის, რომ „საქონელი“ არის ნივთი (სხეულებრივი თუ უსხეულო) ან არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, „მომსახურება“ კი – მოქმედება.

გარდა ამისა, არასწორია „მომსახურების“ დარქმევა ყველაფრისთვის, რაც არ არის „საქონლის მიწოდება“. ასე, მაგალითად, საქონლისაევე **შეძენა** არ არის საქონლის **მიწოდება**, ამ განმარტებიდან გამომდინარე კი იგი **მომსახურებად** ჩაითვლება, რაც ალოგიკურია. ასევე ალოგიკურია პირგასამტეხლოს ჩათვლა მომსახურებად მხოლოდ იმ ნიშნით, რომ იგი არ არის „საქონლის მიწოდება“. უსასრულოდ შეიძლება ისეთი მოქმედებების ჩამოთვლა, რომლებიც არც საქონლის მიწოდებაა და არც მომსახურება. ამდენად, თუ მაინცდამაინც „გამორიცხვის მეთოდით“ გვინდა აღნიშნული ტერმინის განმარტება, მოგვიწევს იმ მოქმედებების სრული ჩამონათვალის გაკეთება, რაც არ არის „მომსახურება“. ეს კი ნაკლებად მიმზიდველი საქმეა. ამ თვალსაზრისით, საინტერესო განმარტებებს გვთავაზობს იმავე რუსეთის საგადასახადო კოდექსის 38-ე მუხლი:

*„4. დაბეგვრის მიზნებისთვის **სამუშაოდ** ითვლება საქმიანობა, რომლის შედეგებსაც **აქვს მატერიალური გამოხატულება** და [შედეგები] შეიძლება იქნეს რეალიზებული ორგანიზაციებისა[1] და (ან) ფიზიკურ პირთა მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად.*

*5. დაბეგვრის მიზნებისთვის **მომსახურებად** ითვლება საქმიანობა, რომლის შედეგებსაც **არ აქვს მატერიალური გამოხატულება**, [შედეგები] რეალიზდება და მოიხმარება ამ საქმიანობის განხორციელების პროცესში.“*[2] მივაქციოთ ყურადღება – სამუშაოს

---

[1] რუსეთში ორგანიზაციებად ითვლება სამეწარმეო თუ არასამეწარმეო იურიდიული პირები.

[2] „4. Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

5. Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.“ (Налоговый кодекс Российской Федерации, ст. 38; www.nalog.ru)

შედეგები „**შეიძლება რეალიზებულ იქნეს**“ (ე. ი. შეიძლება არც იქნეს რეალიზებული და საკუთარი საჭიროებისთვის გამოიყენებოდეს), ხოლო მომსახურების შედეგები – აუცილებლად „**რეალიზდება**“.

III. I-ლი ნაწილის „კ“ ქვეპუნქტიც ხარვეზიანია: წინადადების წყობიდან გამომდინარე, პატენტები, ლიცენზიები, სავაჭრო ნიშნები და ა. შ. „პირად არაქონებრივ უფლებად“ არის ჩათვლილი. სამოქალაქო კოდექსის მე-18 მუხლით კი ასეთ უფლებებს მიეკუთვნება პირის პატივი, ღირსება, სახელის უფლება. ცხ.

შესაძლოა, ამ წინადადებაში სიტყვების – „... და სხვა პირადი ...“ – მაგიერად უნდა ეწეროს სიტყვები – „... და სხვა მათ შორის, პირადი, ... “. თუმცა, მეორე მხრივ, ძნელი წარმოსადგენია, როგორ უნდა მოხდეს „ღირსების გამოყენების (და არა – „გამოყენებაზე“) უფლების გადაცემა“ თუ, რა თქმა უნდა, ლიტერატურული ან ხელოვნებრივ-ეთიკური კატეგორიებით არ ვიმსჯელებთ.

IV. I-ლი ნაწილის „უ“ და „ქ“ ქვეპუნქტებში სიტყვები – „... ან სხვა ქონების ...“ – უადგილოა, რადგან მე-17 მუხლის შესაბამისად, „საქონელი“ მოიცავს ნებისმიერ ქონებას, მატერიალურსაც და არამატერიალურსაც.

V. მუხლის მე-2 ნაწილის დედააზრი ის არის, რომ „მომსახურების“ ცნება შეიძლება გულისხმობდეს როგორც **მხოლოდ** მოქმედებას (მაგალითად, კონსულტაციას), ისე **მოქმედებას ნივთების გამოყენებით** (მაგალითად, მესაათის მიერ გაწეული მომსახურება, რომელიც შრომასთან ერთად გულისხმობს დამკვეთის საათის დაზიანებული დეტალის საკუთარი დეტალით შეცვლასაც). თუმცა, ამ დედააზრით დაზუსტებულია მხოლოდ „დამკვეთის ნედლეულით საქონლის წარმოება“.

ეს ნაწილი მნიშვნელოვან ხარვეზებს შეიცავს:

ა) გაუმართავია წინადადების დასაწყისი, რადგან ალოგიკურია „საქონლის **ნებისმიერი** წარმოების“ ჩათვლა „**დამკვეთის ნედლეულით** საქონლის წარმოებად“. ქართულ ენაში სიტყვები „მათ შორის“ აზუსტებს საგანთა (მოვლენათა, თვისებათა და ა.შ.) სიმრავლეში ცალკეული საგნის (მოვლენის, თვისების) არსებობას, მაგრამ აუცილებლად არ გულისხმობს მთელ სიმრავლეს.

ბ) თუ „საქონლის წარმოება“ „მომსახურებაა“, მაშინ რა არის „**საქონლის წარმოებასთან** დაკავშირებული **მომსახურების** ღირებულება“?

გ) წინადადების მეორე ნაწილი (დაწყებული სიტყვიდან „როგორც“) ისეა ჩამოყალიბებული, რომ იგი უშვებს გამონაკლისებს, რომლებსაც არ უნდა უშვებდეს. მაგალითად, თუ ნედლეულიც და

საბოლოო პროდუქტიც ერთი პირის საკუთრებაა, ხოლო წარმოების ღირებულება ფაქტობრივად (წინადადების ფორმით აქცენტი სწორედ ფაქტობრივ ანაზღაურებაზეა დასმული) სხვა პირმა (თუნდაც პირველი პირის მოვალემ) აანაზღაურა, რა, ეს დამკვეთის ნედლეულით საქონლის წარმოება არ არის? ამ ნაწილის მიზნისთვის რა მნიშვნელობა აქვს, ვინ აანაზღაურა ან, საერთოდ, აანაზღაურა თუ არა წარმოების ღირებულება?

ვფიქრობთ, მითითებულ წინააღმდეგობებს მოხსნიდა მოცემული ნაწილის ამ სახ·, ჩამოყალიბება: *„2. დამკვეთის ნედლეულით საქონლის წარმოებად ითვლება საქონლის ისეთი წარმოება, რომლის დროსაც ნედლეული ან/და მასალა (რომელიც წარმოადგენს საბოლოო პროდუქტის ძირითად კომპონენტს) და საბოლოო პროდუქტი არ წარმოადგენს მწარმოებლის საკუთრებას, მიუხედავად იმისა, გამოყენებულ იქნა თუ არა ამ წარმოების პროცესში მწარმოებლის მიერ საკუთარი ნედლეული, მაკომპლექტებელი ნაკეთობები ან სხვა ნივთიერი, არაძირითადი კომპონენტები. მათი გამოყენების შემთხვევაში ასეთი კომპონენტების ღირებულება ჩაირთვება გაწეული მომსახურების ღირებულებაში.“*

მუხლი 19. ფინანსური მომსახურება

ფინანსურ მომსახურებას განეკუთვნება:

ა) კრედიტების (სესხების) გაცემა; კრედიტებზე (სესხებზე), საკრედიტო (სასესხო) გარანტიებსა და ფულად-საკრედიტო (ფულად-სასესხო) ოპერაციებზე უზრუნველყოფის საშუალებების გაცემა, მათ შორის, პირის მიერ გაცემული კრედიტების (სესხების) და საკრედიტო (სასესხო) გარანტიების მართვა;

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 623-ე მუხლი იძლევა "სესხის" განმარტებას. ამ მუხლის მიხედვით *"სესხის ხელშეკრულებით გამსესხებელი საკუთრებაში გადასცემს მსესხებელს ფულს ან სხვა გეაროვნულ ნიშთს, ხოლო მსესხებელი კისრულობს დააბრუნოს იმავე სახის, ხარისხისა და რაოდენობის ნივთი".* ამავე კოდექსის 625-ე მუხლის მიხედვით, საბანკო კრედიტისაგან განსხვავებით, სესხი შეიძლება ითვალისწინებდეს ან არ ითვალისწინებდეს პროცენტის დარიცხვას და გადახდას.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 867-ე მუხლი განმარტავს "საბანკო კრედიტს". ამ მუხლის მიხედვით *"საბანკო კრედიტის ხელშეკრულებით კრედიტის გამცემი აძლევს ან მოვალეა მისცეს მსესხებელს სასყიდლიანი კრედიტი სესხის ფორმით".* საბანკო კრედიტი აუცილებლად ითვალისწინებს პროცენტის დარიცხვას.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 879-ე მუხლი განმარტავს "საბანკო გარანტიას". ამ მუხლის მიხედვით *"საბანკო გარანტიის ძალით ბანკი, სხვა საკრედიტო დაწესებულება ან სადაზღვევო ორგანიზაცია (გარანტი) სხვა პირის (პრინციპალის) თხოვნით კისრულობს წერილობით ვალდებულებას, რომ ნაკისრი ვალდებულების შესაბამისად გადაუხდის პრინციპალის კრედიტორს (ბენეფიციარს) ფულად თანხას გადახდის შესახებ ბენეფიციარის წერილობითი მოთხოვნის საფუძველზე"*.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით უზრუნველყოფის საშუალებებად განიხილება გირავნობა, იპოთეკა, პირგასამტეხლო, ბე და მოვალის გარანტია. ბოლო სამი განიხილება უზრუნველყოფის დამატებით საშუალებებად.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 254-ე მუხლის მიხედვით გირავნობა – *"მოვალის ან მესამე პირის მოძრავი ნივთი ან/და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომლის გადაცემაც სხვა პირთათვის დასაშვებია, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს როგორც ფულადი ისე არაფულადი მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებად ისე, რომ კრედიტორი (მოგირავნე) იძენს უფლებას, დაიკმაყოფილოს მოთხოვნა დაგირავებული ქონების (გირავნობის საგნის) ხარჯზე მოვალის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში"*. (ძალაშია 2006 წლის 1 მარტიდან).

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 286-ე მუხლი იძლევა "იპოთეკის" განმარტებას. ამ მუხლის მიხედვით *"უძრავი ნივთი შეიძლება მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად ისე იქნეს გამოყენებული (დატვირთული), რომ კრედიტორს მიეცეს უფლება, სხვა კრედიტორებთან შედარებით პირველ რიგში მიიღოს თავისი მოთხოვნის დაკმაყოფილება ამ ნივთიდან (იპოთეკა)"*.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 417-ე მუხლის მიხედვით *"პირგასამტეხლო - მხარეთა შეთანხმებით განსაზღვრული ფულადი თანხა - მოვალემ უნდა გადაიხადოს ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის"*.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 421-ე მუხლის მიხედვით *"ბედ მიიჩნევა ფულადი თანხა, რომელსაც ხელშეკრულების ერთი მხარე აძლევს მეორე მხარეს და ამით დასტურდება ხელშეკრულების დადების ფაქტი"*.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 424-ე მუხლის მიხედვით *"მოვალის გარანტიად ითვლება, როცა მოვალე კისრულობს რაიმე უპირობო მოქმედების ან ისეთი მოქმედების შესრულებას, რომელიც სცილდება ხელშეკრულების საგანს"*.

ბ) ოპერაციები, რომლებიც დაკავშირებულია კლიენტების დეპოზიტებისა და ანგარიშების მომსახურებასთან, ანგარიშსწორებებთან, ფულად გზავნილებთან, სასესხო ვალდებულებებთან და საგადამხდელო ინსტრუმენტებთან;

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 859-ე მუხლი იძლევა "ანგარიშსწორების" განმარტებას. ამ მუხლის მიხედვით *"ანგარიშსწორების ხელშეკრულებით საკრედიტო დაწესებულება ვალდებულია თავისი კლიენტის საანგარიშსწორებო ანგარიშიდან აწარმოოს გადახდები ანგარიშზე არსებული თანხების ფარგლებში და შემოსული თანხები ჩარიცხოს ანგარიშში. შესაძლებელია ანგარიშის მფლობელის მითითების საფუძველზე იგივე ოპერაციები განხორციელდეს ნაღდი ფულით".*

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 874-ე მუხლი იძლევა "ანაბრის" განმარტებას. ამ მუხლის მიხედვით *"ფულადი თანხის შეტანით (ანაბარი) საკრედიტო დაწესებულება მოიპოვებს მასზე საკუთრების უფლებას და ვალდებულია ვადის დადგომისას იმავე ვალუტაში დააბრუნოს მიღებული თანხა."*

უნდა ვიყვარაუდოთ, რომ დეპოზიტის ქვეშ იგულისხმება ანაბარი.

"ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით სასესხო ფასიანი ქაღალდი არის *"ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს უფლებას განსაზღვრული ძირითადი თანხის პროცენტით ან უპროცენტოდ მიღებაზე; იგი მოიცავს სამთავრობო ფასიან ქაღალდებს, თუ შესაბამისი ნორმატიული აქტით სხვა რამ არ არის განსაზღვრული"*. სასესხო ვალდებულება შეიძლება წარმოდგენილი იყოს როგორც ფასიანი ქაღალდის სახით, ასევე სხვა ფორმითაც.

გ) გადახდის კანონიერი საშუალებების – ვალუტის, ფულის, ბანკნოტების (გარდა ნუმიზმატიკური მიზნით გამოყენებულისა) – მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები, გარდა საინკასაციო მომსახურებისა;

დ) საწესდებო კაპიტალში წილის, აქციების, ობლიგაციების, სერტიფიკატების, თამასუქების, ჩეკებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები და მათი მომსახურება;

"მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის 51-ე მუხლის მიხედვით *"აქცია არის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებს პარტნიორის (აქციონე-*

რის) მიმართ და აქციონერის უფლებებს სააქციო საზოგადოებაში".

"ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ" საქართველოს კანონის მუ-2 მუხლის მიხედვით *"ფასიანი ქაღალდი (ფასიანი ქაღალდები) – მიმოქცევადი ფინანსური ინსტრუმენტები და უფლებები, რომელთა საჯარო შეთავაზებაც შესაძლებელია წილობრივი თუ სასესხო ფასიანი ქაღალდების სახით, ან რომლებიც შეიძლება გარდაიქმნას ასეთებად, ან რომლებიც არიან ასეთებზე ხელშეწერისა თუ შეძენის უფლების მატარებლები, საინვესტიციო ხელშეკრულებები და ფასიან ქაღალდებთან დაკავშირებული სხვა ინსტრუმენტები და უფლებები. ამ კანონით შემდეგი ინსტრუმენტები არ განიხილება და არ რეგულირდება როგორც ფასიანი ქაღალდები:*

ა) ბანკების ვალდებულებები, დაკავშირებული დეპოზიტებთან ან სხვა ფიქსირებულ ვადიან დაფინანსებასთან, რომლებსაც წარმოქმნის კლიენტთა პირდაპირი, შუამავლების გარეშე მომსახურება და რომლებისთვისაც არ არის დამახასიათებელი საჯარო მიმოქცევა;

ბ) ნებისმიერი სადაზღვევო პოლისი ან ერუიტური კონტრაქტი, გამოშვებული დაზღვევის შესახებ კანონმდებლობის შესაბამისად მოქმედი იურიდიული პირის მიერ;

გ) ჩეკები (რეგულირდება საქართველოს კანონით "ჩეკების შესახებ");

დ) კომისიის წესებით განსაზღვრული გამონაკლისი სელშეკრულებები ან ფინანსური ინსტრუმენტები, რომელთა რეგულირებაც შესაბამისად ხორციელდება ამ ან სხვა კანონებით".

"თამასუქის შესახებ" საქართველოს კანონის მიხედვით თამასუქი არის *"ფასიანი ქაღალდი, დოკუმენტი, რომლითაც მისი გამცემი პირი კისრულობს უპირობო ვალდებულებას გადაიხადოს თამასუქში ნაჩვენები თანხა პირადად ან ან სხვა პირს ავალებს მის გადახდას";*

"ჩეკის შესახებ" საქართველოს კანონის მიხედვით ჩეკი არის *"დადგენილი ფორმის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც შეიცავს ჩეკის გამცემის წერილობით დავალებას საბანკო დაწესებულებისადმი გაანაღდოს ჩეკში აღნიშნული თანხა";*

"მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის 51-ე მუხლის მიხედვით *"აქცია არის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებს პარტნიორის (აქციონერის) მიმართ და აქციონერის უფლებებს სააქციო საზოგადოებაში".*

ობლიგაცია წარმოადგენს სასესხო ფასიან ქაღალდს.

ე) წარმოებულ და სინთეზურ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან, ფორვარდულ შეთანხმებებთან, ოფციონებსა და სხვა მსგავს ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ოპერაციები და მათი მომსახურება;

წარმოებული და სინთეზური ფინანსური ინსტრუმენტები განიმარტება "ფასიანი ქაღალდების" განმარტებით.

"სასაქონლო ბირჟების და საბირჟო ვაჭრობის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლი განმარტავს ფორვარდულ გარიგებას. *"ფორვარდული გარიგება – საბირჟო გარიგება, რომელიც იდება როგორც რეალურ საქონელზე, ისე განსაზღვრულ ვადაში (მომავალში) დასამზადებელ საქონელზე ხელშეკრულების დადებისას შეთანხმებული და ხელშეკრულებაში მითითებული ფასის მიხედვით".* საგარაუდოდ, შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ ფორვარდული გარიგება და ფორვარდული შეთანხმება ერთი და იგივეა.

რაც შეეხება "ოფციონის" განმარტებას. აქ საგარაუდოდ შეგვიძლია გამოვიყენოთ "სასაქონლო ბირჟების და საბირჟო ვაჭრობის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლით განმარტებული "ოფციური გარიგება" და საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2001 წლის 10 დეკემბერის №297 ბრძანების "კომერციული ბანკების საერთო ღია სავალუტო პოზიციის ლიმიტის დადგენის, გაანგარიშებისა და დაცვის წესის დამტკიცების შესახებ" პირველი მუხლით განმარტებული "სავალუტო ოფციონი".

"ოფციური გარიგება – მომავალში კონტრაქტების დადების უფლების ყიდვასთან დაკავშირებული გარიგება, რომლის თანახმადაც ერთ-ერთ მხარეს კონტრაქტით დადგენილი ფასით და დროის განსაზღვრულ მონაკვეთში საქონლის ყიდვა-გაყიდვის უფლება ენიჭება" ("სასაქონლო ბირჟების და საბირჟო ვაჭრობის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლი).

"საგალუტო ოფციონი – უცხოური ვალუტის ყიდვა-გაყიდვის უფლება, რომელიც კონტრაქტის პირობით ენიჭება ერთ-ერთ მონაწილე მხარეს. ამავდროულად, მეორე მონაწილე მხარე იღებს ვალდებულებას პირველი მხარის მიერ კონტრაქტით მინიჭებული უფლების გამოყენების შემთხვევაში დააკმაყოფილოს მისი მოთხოვნა" (საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2001 წლის 10 დეკემბერის №297 ბრძანების "კომერციული ბანკების საერთო ღია სავალუტო პოზიციის ლიმიტის დადგენის, გაანგარიშებისა და დაცვის წესის დამტკიცების შესახებ" მუხლი 1).

პროფესიული ლექსიკონების მიხედვით ოფციონი არის კონკრეტული აქტივის შეთანხმებულ ფასად ყიდვის ან გაყიდვის უფლება დადგენილი დროის განმავლობაში ან დადგენილ მომენტში. იგულისხმება, რომ ოფციონი არის ყიდვა-გაყიდვის საგანი (ანუ

პირს შეუძლია ის იყიდოს ან გაყიდოს). ასეთი სახის განმარტებები შინაარსობრივად შეესაბამება "ოფციური გარიგების" და "საჯალუტო ოფციონის" განმარტებებს.

ე) საინვესტიციო ფონდების მართვასთან დაკავშირებული მომსახურება;

თუ პირი აწარმოებს საინვესტიციო ფონდის მართვის მომსახურებას, ის ეწევა ფინანსურ მომსახურებას.

ზ) დაზღვევისა და გადაზღვევის ოპერაციები.

"დაზღვევის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით:

დაზღვევა არის *"ურთიერთობა, რომელიც მყარდება ფიზიკური და იურიდიული პირების პირადი და ქონებრივი ინტერესების დასაცავად სადაზღვევო შენატანებით (სადაზღვევო პრემიით) ფორმირებული ფულადი ფონდებისა და კანონმდებლობით ნებადართული სხვა წყაროების ხარჯზე, გარკვეული გარემოებების (სადაზღვევო შემთხვევების) დადგომისას";*

გადაზღვევა არის *"ოპერაცია ორ სადაზღვევო კომპანიას შორის, რომლის დროსაც დაზღვევის (გადაზღვევის) ხელშეკრულებით ერთ-ერთი მხარე თავის თავზე იღებს რისკის ნაწილს სადაზღვევო პრემიის გადახდის სანაცვლოდ".*

მუხლი 20. საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა

1. საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისთვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გაფორმებული აქვს პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ ხელშეკრულება, ამ პროექტების ფარგლებში საქონლის სხვა პირებისათვის გადაცემა არ ითვლება საქონლის მიწოდებად.

2. მომსახურების გაწევად ითვლება სხვა პირისთვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. მომსახურე-

ბის მიწოდებას არ განეკუთვნება ისეთი მომსახურების გაწევა, რომელიც დღგ-ის მიზნებისათვის გულისხმობს ფულზე ან მიწაზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან დაქირავებით მუშაობას.

3. საქონლის მიწოდებას ან მომსახურების გაწევას (შემდგომში – საქონლის/ მომსახურების მიწოდება) უთანაბრდება გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის/მომსახურების გამოყენება საკუთარი მოხმარებისათვის, თუ ამ საქონლის/მომსახურების ღირებულება არ მიეკუთვნება წარმოების, მიმოქცევის ან ადმინისტრაციულ ხარჯს.

I. ამ მუხლის 1-ლი ნაწილით საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა საკმარის პირობად არის მიჩნეული საქონლის მიწოდებულად (გაყიდულად) ცნობისთვის (და, აქედან გამომდინარე, მიღებული ან მისაღები თანხის შემოსავლად აღიარებისთვის). მოქმედი ბასს-18 („ამონაგები")[1] კი ასე განმარტავს ამ საკითხს:

„14. საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

ა) საწარმო გადასცემს მყიდველს საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვან რისკს და სარგებელს;

ბ) საწარმო არ ინარჩუნებს უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობას იმ დონით, რომელიც ჩვეულებრივ ასოცირდება საკუთრების უფლებასთან ან არ ახორციელებს გაყიდულ საქონელზე ფაქტობრივ კონტროლს;

გ) თუ შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;

დ) თუ მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს; და

ე) თუ შესაძლებელია, რომ მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი ხარჯები განისაზღვროს საიმედოდ.

15. იმის დასადგენად, თუ როდის გადასცა საწარმომ მყიდველს საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი, საჭიროა გარიგების პირობების შემოწმება. ხშირად, მფლობელობის რისკებისა და სარგებლის გადაცემა ემთხვევა მყიდველზე საკუთრების ან ქონებრივი უფლებების გადაცემას. ასე უმეტესად ხდება საცალო ვაჭრობაში. სხვა შემთხვევებში, მფლობელობის რისკებისა და მასთან დაკავშირებული სარგებ-

[1] ახალი ბასს 18, „ამონაგები", პრაქტიკულად იდენტურია (მცირე რედაქციული ცვლილებების გარდა) მოქმედი ბასს-18-ისა.

ლის გადაცემა არ ემთხვევა საკუთრების ან ქონებრივი უფლების გადაცემას.

16. თუ საწარმო ინარჩუნებს მფლობელობის მნიშვნელოვან რისკებს, ოპერაცია არ ითვლება გაყიდვად და, შესაბამისად, არ ხდება ამონაგების აღიარება. საქონლის მფლობელობის რისკის შენარჩუნება შესაძლებელია სხვადასხვა გზით. ქვემოთ განხილული მაგალითები გვიჩვენებს, თუ როდის არ გადასცემს საწარმო მყიდველს საქონლის მფლობელობის მნიშვნელოვან რისკებსა და სარგებელს:

ა) როდესაც საწარმო იტოვებს არადამაკმაყოფილებელი მიწოდებასთან დაკავშირებულ ვალდებულებას, რომელიც არ არის უზრუნველყოფილი სათანადო გარანტიით;

ბ) როდესაც საწარმოში რომელიმე საქონლის (მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგების მილება დამოკიდებულია მყიდველის ამონაგების წყაროზე, რომელიც მან უნდა მიიღოს თავისი საქონლის ან მომსახურების რეალიზაციის შედეგად;

გ) როდესაც ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია გაგზავნილი საქონლის დამონტაჟება და ეს პირობა მნიშვნელოვანი სახელშეკრულებო ვალდებულებაა, რომელიც ჯერ არ შეუსრულებია საწარმოს;

დ) როდესაც მყიდველს უფლება აქვს, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული რომელიმე პირობის თანახმად, უარი თქვას საქონლის ან მომსახურების შეძენაზე და, ამდენად, საწარმოსათვის გაურკვეველია უკუგების მილების შესაძლებლობა.

...

საქონლის რეალიზაცია

სხვადასხვა ქვეყნის კანონი შესაძლოა ითვალისწინებდეს, რომ მოცემული სტანდარტის აღიარების კრიტერიუმის დაკმაყოფილება შესაძლებელია სხვადასხვა დროს. კერძოდ, კანონი შესაძლოა განსაზღვრავდეს დროის იმ მომენტს, როდესაც საწარმო გადასცემს საკუთრებასთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს. ამიტომ დანართის მოცემული განკოფილების მაგალითები ახსნილი უნდა იქნეს იმ კანონებთან კონტექსტში, რომლებიც უკავშირდება საქონლის რეალიზაციას იმ ქვეყანაში, სადაც შესრულდა ოპერაცია.

1. გარიგება საქონლის შემდგომი მიწოდების შესახებ, როდესაც საქონლის მიწოდების გადავადება ხდება მყიდველის მოთხოვნით, მაგრამ მყიდველი იღებს საკუთრების უფლებას და ანგარიშის განაღდების ვალდებულებას.

ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მყიდველი მიიღებს საკუთრების უფლებას, იმ პირობით, რომ:

ა) შესაძლებელი იქნება საქონლის მიწოდების განხორციელება;

ბ) სახეზე არსებობს ის საქონელი, რომელიც იდენტიფიცირებულია და მზად არის მყიდველისათვის გასაგზავნად იმ მომენტისთვის, როდესაც ხდება რეალიზაციის აღიარება;

გ) მყიდველი სპეციალური შეთანხმების შესაბამისად ადასტურებს საქონლის მიწოდების გადაადებას; და

დ) გამოიყენება გადახდის ჩვეულებრივი პირობები.

ამონაგების აღიარება არ ხდება, თუ არსებობს მხოლოდ საქონლის შეძენის ან წარმოების სურვილი მისი დროულად მიწოდების მიზნით.

2. გაგზავნილი საქონელი ექვემდებარება გარკვეულ პირობებს:

ა) დამონტაჟება და ტექნიკური შემოწმება;

ამონაგების აღიარება ჩვეულებრივ მაშინ ხდება, როდესაც მყიდველი მიიღებს მიწოდებულ საქონელს და მისი დამონტაჟება და ტექნიკური შემოწმება დამთავრდება. მიუხედავად ამისა, ამონაგების აღიარება მყიდველის მიერ შესაძლოა განხორციელდეს მიწოდებული საქონლის მიღებისთანავე იმ შემთხვევაში, როდესაც:

I) დამონტაჟების პროცესი მარტივია. მაგალითად, ქარხანაში შემოწმებული ტელემიმღები საჭიროებს მხოლოდ გახსნას და დენის წყაროსთან და ანტენასთან მიერთებას; ან

II) ტექნიკური შემოწმება ხორციელდება მხოლოდ საბოლოო სახელშეკრულებო ფასების დადგენის მიზნით. მაგალითად, რკინის მადნის, შაქრის ან პარკოსანი სოიის გაგზავნა.

ბ) შეთანხმება, როდესაც მყიდველს აქვს საქონლის დაბრუნების შესრულებული უფლებები;

თუ საქონლის დაბრუნების შესაძლებლობები განუსაზღვრელია, ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მყიდველი ოფიციალურად მიიღებს გაგზავნილ საქონელს ან საქონელი მიტანილია ადგილზე და უარის თქმის ვადა ამოწურულია.

გ) კონსიგნაცია, როდესაც საქონლის მიმღები (მყიდველი) თავის თავზე იღებს ვალდებულებას, რომ საქონელი გაყიდოს ტეირთის მიმწოდებლის სახელით;

საქონლის გამგზავნი ამონაგებს აღიარებს მაშინ, როდესაც საქონლის მიმღები გაყიდის მას მესამე პირზე.

დ) ფულადი სახსრები საქონლის მიწოდებისთანავე.

ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც საქონლის მიწოდება განხორციელდება და გამყიდველი ან მისი აგენტი მიიღებს ფულად სახსრებს.

3. გადადებული რეალიზაცია, რომლის დროსაც საქონლის მიწოდება განხორციელდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მყიდველი

საბოლოოდ გააასწორებს ანგარიშს ნაწილ-ნაწილ გადახდის პირობებში.

ამგვარი რეალიზაციიდან ამონაგების აღიარება ხდება მას შემდეგ, როდესაც საქონელი მიტანილი იქნება ადგილზე. მიუხედავად ამისა, თუ აშკარაა, რომ საქონლის უდიდესი ნაწილის რეალიზაცია განხორციელდა, ამონაგების აღიარება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც მნიშვნელოვანი თანხები უკვე მიღებული იქნება იმ პირობით, რომ საწყობში არსებული საქონელი განსაზღვრულია და მზად არის მყიდველისათვის გასაგზავნად.

4. ისეთი შეკვეთა, როდესაც გადახდა (ან ნაწილობრივი გადახდა) ხორციელდება ავანსად იმ საქონლის მოწოდებისათვის, რომელიც მოცემულ მომენტში არ არსებობს სასაქონლო-მატერიალური მარაგების სახით. მაგალითად, როდესაც საქონლის წარმოება ისევ გრძელდება ან მისი მიწოდება მომხმარებლისათვის უშუალოდ მესამე პირის მიერ უნდა განხორციელდეს

ამონაგების აღიარება მოხდება მაშინ, როდესაც საქონელი მიტანილი იქნება მყიდველთან.

5. ისეთი შეთანხმება საქონლის რეალიზაციასა და უკანშესყიდვაზე (სვოპის ოპერაციების გარდა), როდესაც გამყიდველი იმავდროულად თანახმაა უკან შეისყიდოს საქონელი მოგვიანებით, ან როდესაც გამყიდველს აქვს მოთხოვნის ოფციონი საქონლის უკან შესყიდვაზე ან მყიდველს აქვს გამყიდველისაგან საქონლის მიღების ოფციონი.

აუცილებელია შეთანხმების პირობების გაანალიზება იმის დასადგენად, რომ არსებითად გადასცა თუ არა გამყიდველმა ფლობის რისკი და სარგებელი მყიდველს და, აქედან გამომდინარე, ხდება ამონაგების აღიარებაც. როდესაც გამყიდველი იტოვებს ფლობის რისკსა და სარგებელს, მიუხედავად იმისა, რომ საკუთრების იურიდიული უფლება გადაცემულია, ოპერაცია წარმოადგენს ფინანსურ შეთანხმებას და არ წარმოშობს ამონაგებს.

6. საქონლის რეალიზაცია შუამავალ მხარეზე, მაგალითად: დისტრიბუტორებზე, დილერებზე ან სხვა პირებზე, რომლებიც ახორციელებენ საქონლის გადაყიდვას.

ჩვეულებრივ, ამგვარი რეალიზაციიდან ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მოხდება საქონლის ფლობის რისკებისა და სარგებლის გადაცემა. მიუხედავად ამისა, თუ მყიდველი არსებითად მოქმედებს როგორც აგენტი, რეალიზაცია ითვლება კონსიგნაციურ რეალიზაციად.

7. ხელმოწერა პერიოდულ გამოცემებზე და სხვა მსგავს პროდუქციაზე

როდესაც არსებულ საქონელს დროის ყოველ მონაკვეთში ერთნაირი ღირებულება აქვს, ამონაგების აღიარება ხდება წრფივი

მეთოდის საფუძველზე იმ პერიოდის განმავლობაში, როდესაც ხორციელდება საქონლის გაგზავნა. თუ საქონლის ღირებულება სხვადასხვანაირია სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდში, ამონაგების აღიარება უნდა მოხდეს გაგზავნილი საქონლის სარეალიზაციო ღირებულების თანაფარდობის საფუძველზე ყველა ხელმოწერილი საქონლის მთლიანი შეფასებული სარეალიზაციო ღირებულების მიმართ.

8. რეალიზაცია ნაკადებით, რომდესაც ანაზღაურების მიღება ხორციელდება ნაწილ-ნაწილ.

სარეალიზაციო ფასთან დაკავშირებული ამონაგები, პროცენტის გამოკლებით, აღიარებულ უნდა იქნეს რეალიზაციის თარიღით. სარეალიზაციო ფასი წარმოადგენს ანაზღაურების დისკონტირებულ ღირებულებას, რომელიც განისაზღვრება ნაწილ-ნაწილ მისაღები თანხების დისკონტირების გზით დროებითი საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე.

თეითონ პროცენტი აღიარებული იქნება ამონაგების სახით, რადგან მისი გამომუშავება ხდება იმ დროის პროპორციულად, რომელიც გაითვალისწინება დროებითი საპროცენტო განაკვეთისათვის.

9. უძრავი ქონების რეალიზაცია

ჩვეულებრივ, ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც საკუთრების იურიდიული უფლება გადაეცემა მყიდველს. მიუხედავად ამისა, ზოგიერთი კანონმდებლობის მიხედვით, წილობრივი პრცენტი ქონებაში მყიდველს შესაძლოა ეკუთვნოდეს იურიდიული უფლების გადაცემამდეც და ამდენად ფლობის რისკი და სარგებელი უკვე გადაცემულია ამ სტადიაზე. ასეთ შემთხვევაში, თუ გამყიდველისათვის არაა აუცილებელი ხელშეკრულების შესასრულებლად განახორციელოს შემდგომი მნიშვნელოვანი ქმედებები, მისანშეწონილი იქნება ამონაგების აღიარება, სხვა შემთხვევაში, თუ გამყიდველს აღებული აქვს ვალდებულება, რომ უნდა შეასრულდეს ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ქმედება წილობრივი დაზან იურიდიული უფლების გადაცემის შემდეგ, ამონაგების აღიარება მოხდება ამ ქმედებების შესრულების შემდეგ. მაგალითად, შენობა ან სხვა რომელიმე ნაგებობა, რომლის მშენებლობაც არ დამთავრებულა.

ზოგჯერ, შესაძლოა უძრავი ქონება გაიყიდოს, მაგრამ გრძელდებოდეს გამყიდველის გარკვეული უფლებები. მაგალითად, როდესაც არ ხდება ფლობის რისკისა და სარგებლის გადაცემა. ამის მაგალითია გაყიდვისა და უკუშესყიდვის ისეთი შეთანხმებები, რომელიც გულისხმობს მოთხოვნისა და მიღების ოფციონებს, და შეთანხმება, რომლითაც გამყიდველი იძლევა ქონების დროებითი სარგებლობის გარანტიას ან მყიდველს აძლევს ინვესტიციები-

დან უკუგების გარანტიის გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. ასეთ შემთხვევაში, გამყიდველის გაგრძელებადი მონაწილეობის ხასიათი და ზომა განისაზღვრება იმის მიხედვით, თუ როგორ ხდება ოპერაციის გათვალისწინება. ეს ოპერაცია შესაძლოა გათვალისწინებული იყოს რიგორც რეალიზაცია ან დაფინანსება, იჯარა ან რომელიმე სხვა შეთანხმება მოეების განაწილების შესახებ. თუ ეს ოპერაცია აისახება რიგორც რეალიზაცია, გამყიდველის გაგრძელებადი მონაწილეობის არსებობის გამო შესაძლოა გადაიდოს ამონაგების აღიარება.

გამყიდველმა აგრეთვე უნდა გაითვალისწინოს გადახდის საშუალებები და მყიდველის ანაზღაურების ვალდებულებების შესრულების საფუძვლები. მაგალითად, რიდესაც მიღებულია ერთობლივი ანაზღაურების თანხა, მათ შორის მყიდველის საწყისი ან შემდგომი ანაზღაურების თანხები, არ არის საკმარისი იმის დასადასტურებლად, რომ მყიდველი შეასრულებს თავის ვალდებულებებს, ამონაგების აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ მიღებული ფულადი სახსრების ფარგლებში.“

II. მუხლის მე-2 ნაწილში გამოყენებულია ტერმინები „მომსახურების გაწევა“ და „მომსახურების მიწოდება“. ვფიქრობთ, აქაც და მთელ კოდექსშიც ამ მოქმედების აღსანიშნავად აჯობებდა მხოლოდ ერთი ტერმინის გამოყენება.

III. 1-ლი ნაწილის პირველ ფრჩხილებში სიტყვა „ან“ ზედმეტია.

IV. მუხლის 1-ლი ნაწილის მეორე წინადადების („ ... *საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გაფორმებული აქვს პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ ხელშეკრულება, ამ პროექტების ფარგლებში საქონლის სხვა პირებისათვის გადაცემა არ ითვლება საქონლის მიწოდებად.*“) გამო უნდა შეენიშნოთ, რომ არასწორად მიგვაჩნია ცალკეული პირების მიერ საქონლის მიწოდების ასეთად არიათვლა. უმჯობესია, გაკეთდეს მითითება ამგვარი მიწოდების რაიმე ფორმით არდაბეგვრის (მაგალითად, დაბეგვრის ობიექტად მისი არცნობის ან დაბეგვრისგან განთავისუფლების) შესახებ.

იხ. აგრეთვე მე-18 მუხლის კომენტარის II ნაწილი.

მუხლი 21. ლიზინგი (ფინანსური იჯარა)

1. თუ პირი ლიზინგით (ფინანსური იჯარით) გასცემს ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებს, მაშინ ამ კოდექსის მიზნებისათვის ოპერაცია ითვლება საქონლის მიწოდებად, ხოლო საიჯარო გადასახდელი შედგება ბასს-ის მიხედვით დისკონტირების გზით გამოყოფილი ძირითადი თანხისა და პროცენტებისაგან.

2. ქონების იჯარა წარმოადგენს ლიზინგს (ფინანსურ იჯარას), თუ არსებობს ერთ-ერთი შემდეგი პირობა:

ა) იჯარის ვადის დასრულების შემდეგ გათვალისწინებულია ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემა ან იჯარის მიმღებს უფლება ექნება შეიძინოს ქონება ფიქსირებული ან იჯარის ხელშეკრულებით განსაზღვრული ფასით;

ბ) იჯარის ვადა აღემატება ძირითად საშუალებათა ეკონომიკური სამსახურის ვადის 75 პროცენტს;

გ) იჯარით აღებული ქონების მოსალოდნელი ნარჩენი ღირებულება იჯარის ვადის დასრულებისას ამ ვადის დასაწყისში ქონების საბაზრო ღირებულების 20 პროცენტზე ნაკლებია;

დ) მინიმალური საიჯარო გადასახდელის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება ლიზინგის (ფინანსური იჯარის) მთელი პერიოდისათვის ქონების საბაზრო ღირებულების 90 პროცენტია ან აღემატება მას.

3. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი არ ვრცელდება იჯარაზე, რომლის ვადის დასაწყისიც მოდის ქონებით სარგებლობის ვადის ბოლო 25 პროცენტზე.

4. ამ მუხლის მიზნებისათვის საიჯარო გადასახდელის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებული საბაზისო საპროცენტო განაკვეთი არ უნდა აღემატებოდეს ამ კოდექსის 179-ე მუხლის პირველ ნაწილში მითითებულ საპროცენტო განაკვეთს.

5. ამ მუხლის მიზნებისათვის ლიზინგის (ფინანსური იჯარის) პერიოდი მოიცავს პერიოდს, რომლის დროსაც იჯარის მიმღებს იჯარის ხელშეკრულების შესაბამისად უფლება აქვს განაახლოს ლიზინგი (ფინანსური იჯარა).

6. ლიზინგის (ფინანსური იჯარის) ხელშეკრულების საფუძველზე გადაცემული ქონება ამ ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში უნდა აისახოს იჯარის მიმღების ბალანსზე, რაც მას საშუალებას მისცემს, განახორციელოს ამ ქონებასთან დაკავშირებული საამორტიზაციო და ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯების გამოქვითვები.

უპირველეს ყოვლისა, ყურადღება უნდა მიეაქციოთ იმ ფაქტს, რომ ლიზინგით ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებების გაცემა „ამ კოდექსის მიზნებისათვის ითვლება საქონლის მიწოდებად". აქედან გამომდინარე, ამ ოპერაციის დაბეგვრა საქონლის მიწოდების პრინციპიდან უნდა გამომდინარეობდეს. რაც შეეხება ამ შემთხვევაში საქონლის ღირებულებას, ბასს 17-ის მიხედვით, შესაბამისად აღებულ უნდა იქნეს მოცემული აქტივის რეალური (საბაზრო) ღირებულება (უნდა აღინიშნოს, რომ 2006 წლის პირველი იანვრიდან ძალაში შევა ამ სტანდარტის ცვლილებები, რომელთა მიხედვითაც საქონლის ღირებულებად აღებულ უნდა იქნეს რეალური ღირებულება ან თუ უფრო ნაკლებია, მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება). აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ბასს 17-ის მიხედვით, მეიჯარე ლიზინგის წესით გადაცემულ აქტივს ბალანსში ასახავს "წმინდა საინვესტიციო ღირებულებით", რომელიც "მინიმალური საიჯარო გადასახდელებისა" და "აქტივის არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულების" (2006 წლის პირველი იანვრიდან "აქტივის არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების") დისკონტირების საფუძველზე გამოიანგარიშება ისეთი საპროცენტო განაკვეთით ("საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთით"), რომელიც უზრუნველყოფს დისკონტირებულ ღირებულებათა ჯამის ტოლობას "რეალურ ღირებულებასთან". სტანდარტებისაგან განსხვავებით, საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის მე-12 ნაწილის მიხედვით, მოიჯარემ ლიზინგით მიღებული აქტივის საბალანსო ღირებულების გაანგარიშებისას უნდა განახორციელოს მხოლოდ მისი ვალდებულებების დისკონტირება. ხოლო ამ მუხლის მე-4 ნაწილში მითითებულია, რომ დისკონტირება უნდა მოხდეს პროცენტით, რომელიც არ აღემატება ამ კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებულ წლიურ 24 პროცენტს. მოიჯარე ვალდებულია, ზემოთ აღნიშნული წესით გამოანგარიშებული ღირებულებით აიყვანოს ბალანსზე ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებები. ეს მას უფლებას მისცემს, გამოქვითოს ამ ძირითად საშუალებებზე ამორტიზაციისა და რემონტის ხარჯები, აღნიშნული ღირებულებიდან გამომდინარე.

მოიჯარე ლიზინგის წესით ქონების მიღებისას იხდის საიჯარო გადასახდელებს, რომლებიც შედგება "ძირითადი თანხისა" (ამ მუხლის პირველი ნაწილი) და დარიცხული "პროცენტისაგან".

მნიშვნელოვანია პროცენტის თვისებრიობის განსაზღვრა. საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-12 ნაწილი იძლევა პროცენტის განმარტებას. აქ მნიშვნელოვანია იმის გამოყოფა, რომ ამ განმარტების შესაბამისად პროცენტი არ არის ის გადასახდელი, რომელიც დაკავშირებულია საქონლის ან მომსახურების მიწოდე-

ბის შედეგად წარმოშობილ ვალდებულებასთან. აქედან გამომდინარე, რადგან ამ მუხლის პირველ ნაწილში მითითებულია, რომ საიჯარო გადასახდელი შედგება პროცენტისაგან, ეს უნდა ნიშნავდეს იმას, გადასახდელის ეს ნაწილი არ წარმოადგენს საქონლის მიწოდების ვალდებულებასთან დაკავშირებულ გადასახდელს. უნდა ვიყარაუდოთ, რომ ამ შემთხვევაში საქმე გვაქვს სასესხო ვალდებულებასთან, რომელსაც ერიცხება პროცენტი და მცირდება ძირითადი თანხის დაფარვის შესაბამისად. ანუ მეიჯარის შემოსავალი ფორმირდება ორი წყაროდან: აქტივის მიწოდებიდან და პროცენტის მიღებიდან.

ბასს 17-ის შესაბამისად *"მწარმოებლებმა ან დილერმა მეიჯარეებმა რეალიზაციიდან მიღებული მოგება ან ზარალი უნდა ჩართონ საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხაში, იმავე საალრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელსაც საწარმო იყენებს ჩვეულებრივი, პირდაპირი რეალიზაციის ოპერაციების მიმართ".*

მეიჯარე აქტივის ლიზინგით გადაცემისას ახორციელებს ამ აქტივის რეალიზაციას (მოცემული კოდექსის მიხედვით მიწოდებას), საყარაუდოდ, წმინდა საიჯარო ინვესტიციების ტოლფასი თანხით. ამავე დროს ამ თანხაზე მეიჯარე მოიჯარეს აძლევს სესხს. ყოველი საიჯარო გადასახდელის გადახდის დროს იფარება სესხის ძირითადი თანხის ნაწილი (რომელიც ამავე დროს ამ აქტივის ფასის ნაწილია) და ხდება გადახდის მომენტისათვის დარიცხული პროცენტების გადახდა. მეორე გადახდისათვის ძირითადი თანხა ნაწილობრივ დაფარულია და პროცენტი ერიცხება მხოლოდ სესხის დარჩენილ ნაწილს. თუ იჯარის გადასახდელები ტოლია, მეორე გადასახდელში მეტი იქნება ძირითადი თანხის დაფარვის წილი, ვიდრე პირველ გადახდაში.

სადაო არის ლიზინგის დაბეგვრა დღგ-ით. რადგან ლიზინგით აქტივის გადაცემა არის საქონლის მიწოდება, შესაბამისად, მისი დაბეგვრა უნდა ხდებოდეს საქონლის მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრის წესის შესაბამისად. რაც შეეხება პროცენტების დაბეგვრას, როგორც უკვე აღინიშნა, ისინი არ გამომდინარეობს საქონლის მიწოდების ვალდებულებიდან, ხოლო სესხის გაცემა, ამ კოდექსის მე-19 მუხლის თანახმად, წარმოადგენს ფინანსურ მომსახურებას და 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად განთავისუფლებულია დღგ-ისაგან. დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა, საყარაუდოდ, იქნება წმინდა საიჯარო ინვესტიციების ტოლფასი თანხა. ხოლო დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის დრო იქნება ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მიხედვით განსაზღვრული საქონლის მიწოდების დრო.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ლიზინგის დაბეგვრის სემოთ აღნიშნულ მოსაზრებას არ ეთანხმება საგადასახადო ორგანო. ის თვლის, რომ ფინანსური იჯარა არის იჯარის სახეობა და მისი დაბეგვრა ისევე უნდა მოხდეს, როგორც იჯარის (მომსახურების მიწოდების). დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა არის საიჯარო გადასახდელის ოდენობა, ხოლო დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის დრო განისაზღვრება 238-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით (ამ უკანასკნელს ასაბუთებს 2005 წლის 8 ივნისის საგადასახადო დეპარტამენტის სათათბირო სხდომის ოქმი №4).

ლიზინგი შეიძლება ითვალისწინებდეს ან არ ითვალისწინებდეს აქტივის გამოსყიდვას საიჯარო ვადის ბოლოს. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 576-ე მუხლის მიხედვით, თუ ხელშეკრულებაში აქტივის გამოსყიდვის ფაქტი დათქმული არ არის, მაშინ ლიზინგით აქტივის მიმღებს უფლება აქვს გამოისყიდოს ეს აქტივი. საბოლოო ღირებულების გამოთვლისას, აუცილებლად უნდა იყოს გათვალისწინებული ამ აქტივის ამორტიზაცია. ყურადსაღებია შემდეგი: რადგან ლიზინგით საქონლის გადაცემა არის საქონლის მიწოდება, იმ შემთხვევაში თუ ლიზინგის ხელშეკრულება საიჯარო პერიოდის ბოლოს ითვალისწინებს აქტივის მიყიდვას გარკვეული ღირებულებით, ეს მიყიდვა აღარ უნდა იყოს საქონლის მიწოდება. წინააღმდეგ შემთხვევაში გამოვა, რომ ამ აქტივის მიწოდება მოხდება ორჯერ – პირველად, აქტივის ლიზინგით გადაცემისას და მეორედ, ამ აქტივის გარკვეული ღირებულებით საიჯარო პერიოდის ბოლოს მიყიდვისას.

ყურადსაღებია ლიზინგის ხელშეკრულების ვადის განსაზღვრა. ამ მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, ლიზინგის პერიოდი მოიცავს პერიოდს, რომლის დროსაც იჯარის მიმღებს, იჯარის ხელშეკრულების შესაბამისად, უფლება აქვს განაახლოს ლიზინგის ვადა. ასეთი უფლება ყოველთვის აქვთ მხარეებს. უნდა ეიგულისხმოთ, რომ საუბარია ხელშეკრულებაში მითითებულ შესაძლო ვადაზე. ანუ, თუ ხელშეკრულებაში მითითებულია, რომ ხელშეკრულება შეიძლება გაგრძელდეს, ეთქვათ 5 წლის ვადით, მაშინ ლიზინგის პირობის დადგენისას ხელშეკრულების ვადას, სავარაუდოდ, უნდა მიემატოს ეს 5 წელიც. ასეთმა ფორმულირებამ შეიძლება შედეგად გამოიღოს ის, რომ ჩვეულებრივმა (არაფინანსურმა) იჯარამაც შეიძინოს ლიზინგის ნიშნები.

ასევე უნდა ვივარაუდოთ, რომ ეკონომიკური სამსახურის ვადაში იგულისხმება ეკონომიკური მომსახურების ვადა (ბასს მე-17).

მუხლი 22. გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპები

1. გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში დოკუმენტურად დადასტურებული საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ ამ კოდექსით საბაზრო ფასის ან სხვა ღირებულების გამოყენება არ არის გათვალისწინებული.

საქონლის ან/და მომსახურების დაბეგვრისას არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს საბაზრო ფასი, თუ დაბეგვრის შესაბამის მუხლში (მაგ., 227-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, ან ამავე მუხლის მე-10 ნაწილი, რომელიც ადგენს საბაზრო ფასის გამოყენების საერთო საფუძვლებს) არ არის მითითება საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ. ასეთ შემთხვევაში, დაბეგვრის მიზნით, დაიშვება მხოლოდ გარიგებაში (ხელშეკრულებაში ან სხვა დოკუმენტებში) დაფიქსირებული ფასის გამოყენება. თუ შესაბამის მუხლში მითითებულია, რომ დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება საბაზრო ფასი, მაშინ გარიგებაში დაფიქსირებულ ფასთან შედარებით პრიორიტეტი ენიჭება საბაზრო ფასს.

2. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთზემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის 23-ე მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე.

საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-16 ნაწილი იძლევა იდენტური საქონლის, ხოლო მე-17 ნაწილი მსგავსი საქონლის განმარტებას. უნდა აღინიშნოს, რომ საბაზრო ფასი აუცილებლად არ ნიშნავს ერთი კონკრეტული (ფიქსირებული) ფასის არსებობას. იდენტურ (მსგავს) საქონელზე, ძირითადად, ყალიბდება ფასების დიაპაზონი და შეიძლება გამოიკვეთოს მინიმალური და მაქსიმალური საბაზრო ფასი. ასე, მაგალითად, ერთი და იმავე ვადისა და რისკიანობის საბანკო კრედიტზე პროცენტები ბაზარზე შეიძლება მერყეობდეს, ეთქვათ, 15%-დან 19%-მდე. აქედან გამომდინარე, 16%, 17%, და 15.5%-იც საბაზრო ფასის დიაპაზონშია და შეიძლება ითქვას, რომ შეესაბამება საბაზრო ფასს.

გაურკვეველია, როგორ უნდა დადგინდეს, მოახდენს თუ არა გაელენას პირებს შორის ურთიერთდამოკიდებულება გარიგების ფასზე. შეიძლება დადგინდეს, რომ ურთიერთდამოკიდებულებას არ მოუხდენია გაელენა გარიგების ფასზე, ან არ ახდენს გაელენას, მაგრამ მოახდენს თუ არა ასეთი ურთიერთობა მომავალში გაელენას გარიგების ფასზე, საკმაოდ ძნელი დასადგენი უნდა იყოს. აქედან გამომდინარე, ჩვენი აზრით, ამ მუხლის მე-2 ნაწილში იგულისხმება, რომ საბაზრო ფასის დადგენის მიზნით ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის იდენტურ ან მსგავს საქონელზე გარიგების ფასი შეიძლება მხედველობაში იქნეს მიღებული, თუ დადგინდა, რომ ურთიერთდამოკიდებულების ფაქტს გაელენა არ მოუხდენია გარიგების ფასზე.

3. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება ბაზარზე ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტისთვის (ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – რეალიზაციის მომენტის უახლოესი დღისთვის, რომელიც არა უმეტეს 30 დღით წინ უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს) იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების, მათ შორის, საერთაშორისო და სხვა ბირჟებზე დაფიქსირებული ფასების შესახებ ინფორმაციის, საფუძველზე.

საბაზრო ფასის დადგენისას აიღება დროის მონაკვეთი, რომელიც იწყება გარიგების მომენტამდე 30 დღით ადრე და მთავრდება გარიგების მომენტიდან 30 დღის შემდეგ. ამ დროის განმავლობაში, საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტთან ყველაზე ახლო მომენტში იდენტურ/მსგავს საქონელზე დაფიქსირებული ფასი წარმოადგენს საბაზრო ფასის გამოთელის საფუძველს. სირთულეები წარმოიშობა იმ შემთხვევაში, თუ გარიგების მონაწილე მხარეების მიერ ფასის შეთანხმება და საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი მნიშვნელოვნადაა ერთმანეთისაგან დაშორებული. მაგალითად, მხარეებმა შეიძლება წლის დასაწყისში დადონ ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც ერთი მხარე ვალდებულებას იღებს, მთელი წლის განმავლობაში მეორე მხარეს მიაწოდოს გარკვეული საქონელი განსაზღვრულ ფიქსირებულ ფასად. წლის განმავლობაში ფასი ამ საქონელზე შეიძლება ხშირად იცვლებოდეს და მიწოდებების მომენტებში ბაზარზე არსებობდეს შეთანხმებულისაგან განსხვავებული ფასი. ამავე დროს, ხელშეკრულების დადების მომენტში ამ საქონლის ფასი შეიძლება აბსოლუტურად შეესაბამებოდეს ასეთივე პირობებით დადებული გარიგებების ფასებს (საბაზრო ფასს). ასეთი ფასების მერყეობა შეიძლება გამოწვეული იყოს იმავე საერთაშორისო ბირჟებზე ფასების ცვლილე-

ბით. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, მაინც საჭირო იქნება ფასების გადაანგარიშება.

4. საქონლის/მომსახურების ბაზრად ითვლება ამ საქონლის/მომსახურების მიმოქცევის სფერო, რომელიც განისაზღვრება გამყიდველის/მყიდველის შესაძლებლობით, მნიშვნელოვანი დანახარჯის გარეშე გაყიდოს/შეიძინოს საქონელი/მომსახურება გამყიდველისათვის/მყიდველისათვის უახლოეს ტერიტორიაზე საქართველოში ან მისი ფარგლების გარეთ.

აქ გაურკვეველობას იწვევს, თუ რას ნიშნავს მნიშვნელოვანი დანახარჯები და როგორ უნდა დადგინდეს, რომელი დანახარჯები არის მნიშვნელოვანი და რომელი არა. სხვადასხვა ბაზარზე გასასვლელად სხვადასხვა ხარჯებია საჭირო. ბაზარზე, რომელიც საქართველოდან მოშორებითაა, შეიძლება საქონლის გაყიდვა უფრო ნაკლებ დანახარჯებთან იყოს დაკავშირებული, ვიდრე თუნდაც საქართველოს ბაზარზე ან მის მახლობლად.

ძალიან მნიშვნელოვანია ბაზრის განსაზღვრისას ტერიტორიული მდებარეობა. პირმა შეიძლება შეიძინოს საქონელი ან/და მომსახურება კონკრეტულ ადგილას (ეთქვათ საქართველოს ფარგლებს გარეთ). ამ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის დადგენისას უნდა ვიხელმძღვანელოთ იდენტური (მსგავსი) საქონლის/მომსახურების ფასით იმავე ტერიტორიაზე. არასწორი იქნებოდა, რომ საბაზრო ფასის დადგენისას ვიხელმძღვანელოთ სხვა ტერიტორიაზე იდენტური (მსგავსი) საქონლის/მომსახურების ფასებით. ასე, მაგალითად, თუ პირი სესხს იღებს, ეთქვათ, ევროპის რომელიმე ქვეყანაში პროცენტის საბაზრო ფასის დადგენისას სწორი არ იქნება, თუ ვიხელმძღვანელებთ სხვა ტერიტორიაზე (ეთქვათ, საქართველოში) იმავე რისკიანობისა და ვადის სესხზე დაწესებული საპროცენტო განაკვეთების ოდენობით. ამ მოსაზრებას, რიგ შემთხვევებში, არ ეთანხმებიან საგადასახადო ორგანოები.

5. თუ საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგება ან ამ ბაზარზე ასეთი საქონლის/მომსახურების მიწოდება არ არსებობს, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება იმ ფასებით, რომლებიც ჩამოყალიბებულია იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების საფუძველზე, საქონლის/ მომსახურების რეალიზაციის მომენტის უახლოესი დღისთვის, რომელიც არა უმეტეს 30 დღით წინ უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს.

ამ მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, თუ იდენტურ (მსგავს) საქონელზე გარიგება არ მომხდარა, საბაზრო ფასი მაინც გარიგებაში დაფიქსირებული ფასით განისაზღვრება. საერთაშორისო ტექნიკური ხასიათის შეცდომაა და სხვა შინაარსი უნდა იყოს ჩამოყალიბებული.

6. თუ ამ მუხლის პირველი – მე-5 ნაწილების დებულებათა გამოყენება შეუძლებელია, მაშინ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება დანახარჯების, შემდგომი რეალიზაციის ფასის ან მისაღები სარგებლის განსაზღვრის მეთოდებით.

22-ე მუხლის ამ ნაწილის გამოყენება საკმაოდ რთულია. თუ არ არსებობს ბაზარზე კონკრეტული საქონლის/მომსახურების იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგება, მაშინ არ იარსებებს არც მათი დადგენილი სარეალიზაციო ფასი. საბაზრო ფასის განსაზღვრისათვის დანახარჯებზე დაჯრდნობისას, უნდა განისაზღვროს მისაღები სარგებელი. ამ შემთხვევაში, სარეალიზაციო ფასის დასადგენად, გამართლებული იქნებოდა სარგებლის იმ ნორმის გამოყენება, რომელიც პირს გაანია სხვა საქონლის/მომსახურების მიწოდებისას. თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ არც ასეთი მეთოდია ზუსტი, რადგან პირს სხვადასხვა საქონელზე ან/და მომსახურებაზე შეიძლება გააჩნდეს სხვადასხვა სარგებლის ნორმა, რომელიც გამომდინარეობს ამ (სხვა) საქონლის/მომსახურების სარეალიზაციო ბაზრის მოცულობიდან, კონკურენციის დონიდან, საჭირო ინვესტიციის მოცულობიდან და სხვა კრიტერიუმებიდან. სხვა პირის სარგებლის ნორმის გამოყენება საერთოდ არ არის გამართლებული, რადგან ყველა პირს თვითონ გააჩნია მხოლოდ მისთვის მისაღები სარგებლის ნორმა, რომელიც შეიძლება დაემთხვეს ან არ დაემთხვეს სხვისას. სავარაუდოდ, საბაზრო ფასის დასადგენად, მიზანშეწონილია სარგებლის იმ ნორმის გამოყენება, რომელიც კონკრეტულ პირს კონკრეტული საქონლისთვის ან/და მომსახურებისათვის აქვს გათვალისწინებული.

7. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოიყენება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასების შესახებ ინფორმაციის ოფიციალური წყაროები, აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანოების საინფორმაციო ბაზა, საგადასახადო ორგანოებისათვის გადასახადის გადამხდელთა მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, აგრეთვე სხვა სარწმუნო ინფორმაცია.

ინფორმაციის წყარო ბევრია. მნიშვნელოვანია განისაზღვროს, როგორ და ვის მიერ დგინდება ინფორმაციის წყაროს სარწმუნოობა. მისასალმებელია, რომ ფასის განსაზღვრისას გამოყენებულ იქნეს ის საინფორმაციო წყარო, რომელსაც პირს, რომელიც ადგენს წყაროს სარწმუნოობას, არ გააჩნდეს შეგავლენის საშუალება.

8. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი შეიძლება იყოს საბითუმო და საცალო.

საქართველოს კანონი "ფასებისა და ფასწარმოქმნის საფუძვლების შესახებ" განმარტავდა საცალო და საბითუმო ფასებს. ეს კანონი 2005 წლის 3 ივნისს ძალადაკარგულად გამოცხადდა "თავისუფალი ეკონკურენციის შესახებ" საქართველოს კანონით.

საქართველოს კანონის "ფასებისა და ფასწარმოქმნის საფუძვლების შესახებ" მე-2 მუხლის მიხედვით:

"საქონლის (მომსახურების) საბითუმო (გასაცემი) ფასი" ეწოდება საწარმოს (საბითუმო ქსელის) ფასს, რომლის საქონელი (მომსახურება) არასაბოლოო მოხმარებისთვისაა განკუთვნილი და მოიცავს საწარმოს დანახარჯების, მოგებასა და კანონმდებლობით დაწესებულ საგადასახადო განაკვეთებს.

"საქონლის მომსახურების საცალო ფასი" არის საეკონომიკო ქსელში სარეალიზაციო ანუ საბოლოო მოხმარებისათვის გამიზნული ფასი, რომელიც მოიცავს საწარმოს საბითუმო (გასაცემ) ფასსა და საეკონომიკო (საშუალო) ფასნამატს".

9. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი თითოეული მხარისათვის ითვლება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით რეალიზაციად, ხოლო საქონლის/მომსახურების თითოეული მიმღებისათვის – საქონლის/მომსახურების იმავე საბაზრო ფასით შეძენად.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, ბარტერს შეესაბამება ტერმინი გაცვლა. სამოქალაქო კოდექსის 521-ე მუხლის მიხედვით: *"გაცვლის ხელშეკრულებით მხარეებს ეკისრებათ ქონებაზე საკუთრების უფლების ურთიერთგადაცემა. გაცვლის ხელშეკრულების ყოველი მხარე ითვლება იმ ქონების გამყიდველად, რასაც ცვლის, და იმის მყიდველად, რასაც სანაცვლოდ იღებს".*

ბარტერული ოპერაციის დროს ითვლება, რომ პირმა განახორციელა საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდება ამ საქონ-

ლის/მომსახურების საბაზრო ფასად და ამავე ფასად (მის მიერ მიწოდებული საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად) შეიძინა სხვა საქონელი ან/და მომსახურება. ასე, მაგალითად, პირი ყიდის შაქარს, რომლის საბაზრო ფასია 800 ლარი. მან სატრანსპორტო კომპანიას, მიღებული სატრანსპორტო მომოსახურების საფასურად, მიაწოდა 2 ტონა შაქარი. იდენტური სატრანსპორტო მომსახურების საბაზრო ფასია 1300 ლარი. ითვლება, რომ შაქრის გამყიდველმა შაქარი გაყიდა თითო ტონა 800 ლარად და სატრანსპორტო მომსახურება შეიძინა 1600 ლარად. სატრანსპორტო კომპანიას მომსახურება მიწოდებულად ეთვლება 1300 ლარად და ამავე ფასად გამოსდის 2 ტონა შაქარი შეძენილი (650 ლარად ერთი ტონა).

10. საგადასახადო ორგანოს უფროსს/მის მოადგილეს უფლება აქვს გამოიტანოს მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ, თუ:

ა) გარიგება განხორციელდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე;

ბ) საგადასახადო ორგანო ასაბუთებს, რომ გარიგების მონაწილეებს შორის გაცხადებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისაგან.

ამ მუხლის მე-10 ნაწილის გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ მაშინ, როდესაც არსებობს დასაბუთება, რომ პირებს შორის ურთიერთდამოკიდებულებამ გავლენა მოახდინა გარიგების ფასზე, ან დოკუმენტურად დადასტურებული ფასი და გარიგების რეალური ფასი განსხვავდება (რეალური გარიგების ფასის ნაწილი არ არის დადასტურებული დოკუმენტურად და არ მონაწილეობს დაბეგვრაში).

იგულისხმება, რომ გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, გარიგების სტრუქტურირება კანონის ფარგლებში განახორციელოს ისე, რომ მინიმუმამდე დაიყვანოს მის მიერ გადასახდელი გადასახადები. ასეთ შემთხვევაში გარიგება (მისი სტრუქტურა) სრულად უნდა იყოს დადასტურებული დოკუმენტურად. ეს არ ნიშნავს გადასახადის დამალვას.

მნიშვნელოვანია იმის დადგენა, თუ საბაზრო ფასის გამოყენებისა და დადგენისას ეისუება მტკიცების ტვირთი. ამ მუხლის მე-10 ნაწილი განსაზღვრავს შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანოს უფროსზე/მის მოადგილეზე არის მოტივირებული წერილობითი მტკიცების ტვირთი, საბაზრო ფასის გამოყენებასთან დაკავშირებით. ანუ მან წერილობით უნდა დაამტკიცოს, რომ ურთი-

ერთდამოკიდებულებამ გავლენა მოახდინა გარიგების ფასზე ან, დოკუმენტაციაში დაფიქსირებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისაგან და ამის შედეგად გარიგების მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნეს საბაზრო ფასი. საგადასახადო კოდექსის სპეციალურ დებულებებში (მაგ., 227-ე მუხლის მე-2 ნაწილში) მოცემულია შემთხვევები, როდესაც საბაზრო ფასის ოდენობის დადგენა თავიდანვე გადასახადის გადამხდელზეა. საინტერესოა იმის განხილვა, თუ ვის'ზე არის მკიცების ტვირთი, თუ ზემოთ აღნიშნულ საკითხებ'ზე დავა იწყება სასამართლოში. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის *"არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი", ხოლო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით "მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი შესაგებელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები."* შესაბამისად, თუ საგადასახადო დავა დაიწყო სასამართლოში საგადასახადო ორგანოს, როგორც ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემ ორგანოს ეკისრება საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილის შემთხვევაში საბაზრო ფასის გამოყენების მტკიცების ტვირთი, ანუ მან უნდა ამტკიცოს მოტივირებულად, თუ რატომ მიიღო გადაწყვეტილება საბაზრო ფასის გამოყენებასთან დაკავშირებით. ამ დროს გადასახადის გადამხდელზეა მოყვანილი არგუმენტების გაქარწყლების ტვირთი. იგივე შეეხება დავას საბაზრო ფასის ოდენობასთან დაკავშირებით. თუ საგადასახადო ორგანო სადავოდ ხდის გადასახადის გადამხდელის მიერ გამოყენებული საბაზრო ფასის ოდენობას, ამ შემთხვევაში კვლავ საგადასახადო ორგანო'ზეა მტკიცების ტვირთი, ხოლო გადასახადის გადამხდელზე საგადასახადო ორგანოს არგუმენტების გაქარწყლების და მის მიერ გამოყენებული საბაზრო ფასის სისწორის მტკიცების ტვირთი.

ასევე უნდა აღინიშნოს, რომ თუ საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შედეგად მოხდა მეტი ოდენობით გადასახადის დარიცხვა, გადასახადის გადამხდელს ეკისრება გადასახადის გადახდის ვალდებულება, თუმცა რჩება ამ გადაწყვეტილების და გამოყენებული საბაზრო ფასის ოდენობის გასაჩივრების უფლება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის შესაბამისად.

22-ე მუხლის მიხედვით, განსაზღვრული საბაზრო ფასით გარიგების დაბეგვრამ შეიძლება გამოიწვიოს ის, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავალი და დასაბეგრი შემოსავალი განსხვავდებოდეს.

მუხლი 23. ურთიერთდამოკიდებული პირები

1. ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე.

2. განსაკუთრებულ ურთიერთობებს განეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც:

ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია;

ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირ – საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია;

გ) საწარმოს აკონტროლებს მეორე პირი;

დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს ან ერთ პირს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირი;

ე) პირები არიან საწარმოს ფილიალები ან პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი;

ვ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს;

ზ) პირები ნათესავები არიან.

3. საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ნათესავებად ითვლებიან:

ა) მეუღლეები;

ბ) აღმავალი და დამავალი შტოს ნათესავები;

გ) დები (ძმები);

დ) დისწულები (ძმისწულები);

ე) დის ქმარი (ძმის ცოლი);

ვ) მშობლების დები (ძმები);

ზ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებულნი არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

4. ნათესაობის განსაზღვრისას გერი დები (ძმები) გათანაბრებულნი არიან ღვიძლ დებთან (ძმებთან), ხოლო შვილად აყვანილნი – ღვიძლ შვილებთან. ამასთან, სამეურვეო ურთიერთობები გათანაბრებულია საოჯახო ერთობასთან (რომლის დროსაც პირები ერთმანეთთან დაკავშირებულნი არიან, როგორც მშობლები და

შვილები), რომელიც, თავის მხრივ, უთანაბრდება ნათესაურ ურთიერთობას. აღნიშნულ პირებს შორის საოჯახო ერთობის შეწყვეტა მხედველობაში არ მიიღება მათ შორის მშობლისა და შვილის ურთიერთობის შენარჩუნებისას ამ მუხლის მე-3 ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის მიხედვით.

ამ კოდექსის 22-ე მუხლის თანახმად, თუ პირთა ურთიერთდამოკიდებულმა მდგომარეობამ გაუქლენა მოახდინა მათი გარიგების შეკლეგებზე, მაშინ:

- საბაზრო ფასის დადგენისას მხედველობაში არ მიიღება მათ შორის დადებული გარიგების ფასი [მუხლი 22.2];
- საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მის მოადგილეს უფლება აქვს გამოიტანოს მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ [მუხლი 22.10],

ხოლო 104-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებისას შემოსავალი და ხარჯი ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის გარიგების დროს. ამიტომ აუცილებელია, განისაზღვროს, ვინ იგულისხმება საგადასახადო ურთიერთობისას ურთიერთდამოკიდებულ პირებში.

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, *„ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გაუქლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე“*. ის, თუ რა ჩაითვლება ასეთ განსაკუთრებულ ურთიერთობად, განსაზღვრულია ამ მუხლის მე-2 ნაწილით.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, განსაკუთრებულ ურთიერთობად ითვლება ისეთი ურთიერთობა, რომლის დროსაც:

ა) *„პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია“* – ანუ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ჩაითვლებიან ერთი საწარმოს ის პარტნიორები (პარტნიორები ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-9 ნაწილის თვალსაზრისით), რომელთა ჯამური წილი ამ საწარმოში არანაკლებ 20 პროცენტია. ასეთი ნორმის გამო თეორიულად ურთიერთდამოკიდებული აღმოჩნდება ათასობით და ათიათასობით ისეთი ადამიანი და იურიდიული პირი, რომლებსაც ამის შესახებ არაფერი ეცოდინებათ. ასეთი მდგომარეობა იქმნება დიდ სააქციო საზოგადოებებში, მაგალითად, ბანკებში, რომლებსაც უამრავი მცირე აქციონერი ჰყავთ, რომლებსაც, როგორც წესი,

არაფერი იციან ერთიმეორის არსებობის შესახებ. ამის გამო, ერთი მხრივ, ძალიან გართულდება ან შეუძლებელი იქნება საბაზრო ფასის დადგენა ამ ნორმის ზუსტად დაცვით, მეორე მხრივ კი, თუ მაინც მოხერხდა ამის გაკეთება, შედეგი აშკარად არაობიექტური იქნება, ვინაიდან ეს პირები ფორმალურად ურთიერთდამოკიდებულნი იქნებიან, ფაქტობრივად კი მათ შორის არანაირი ურთიერთდამოკიდებულება არ იარსებებს. ამიტომ, ჩვენი აზრით, აუცილებელია ამ ნორმაში პარტნიორობის რაოდენობის შესწორდება გონივრული რიცხვით, ვთქვათ, 10-ით, ანუ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად უნდა ჩაითვალონ ერთი საწარმოს მხოლოდ ის პარტნიორები, რომელთა ჯამური წილი ამ საწარმოში არანაკლებ 20 პროცენტია, ხოლო რაოდენობა 10-ს არ აღემატება.;

ბ) *„ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირ–საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია“* – ანუ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ჩაითვლებიან ეს პირი და X საწარმო, რომელშიც ამ პირის პირდაპირი ან არაპირდაპირი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია. X საწარმოში პირდაპირ მონაწილეობაში, როგორც ჩანს, უნდა ვიგულისხმოთ ისეთი შემთხვევა, როდესაც პირი უშუალოდ ფლობს წილს ამ X საწარმოში, ხოლო X საწარმოში არაპირდაპირ მონაწილეობაში – ისეთი შემთხვევა, როდესაც პირი ფლობს წილს რომელიმე Y საწარმოში, რომელიც, თავის მხრივ, ფლობს წილს X საწარმოში. როგორც პირველ, ასევე მეორე შემთხვევაში ამ პირის მონაწილეობის წილი X საწარმოში 20%-ზე ნაკლები არ უნდა იყოს. რაც შეეხება მეორე შემთხვევას, ეს წილი, ჩვენი აზრით, შემდეგნაირად უნდა გამოითვალოს: თუ პირის მონაწილეობის წილი Y საწარმოში 40% ანუ 0,4-ია, ხოლო Y საწარმოს მონაწილეობის წილი X საწარმოში 50% ანუ 0,5-ია, პირის მონაწილეობის წილი X საწარმოში იქნება მათი ნამრავლი 0,4 x 0,5 = 0,2 ანუ 20%. ცხადია, რომ ასეთი დასკვნა ნათლად არ ჩანს განხილული ნორმიდან და აუცილებელია ამ ნორმის ნათლად და ერთმნიშვნელოვნად ჩამოყალიბება;

გ) „საწარმოს აკონტროლებს მეორე პირი“ – ანუ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ჩაითვლებიან ეს პირი და საწარმო, თუ იგი აკონტროლებს ამ საწარმოს, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას წილი საწარმოში და როგორია ამ წილის სიდიდე. ცხადია, კონტროლში აქ არ იგულისხმება საწარმოში შესაბამისი წილის ქონა, ვინაიდან წილის ქონის შემთხვევა „ბ“ ქვეპუნქტშია განხილული; საერთოდ, „კონტროლი“ შეიძლება ნიშნავდეს:

- წილის ქონას;
- წილის არქონას, მაგრამ მართვას;

სიტუაციას, როცა ერთი პირი რაიმე ფორმით ანგარიშვალდებულია მეორის წინაშე. ასეთ სიტუაცია შეიძლება წარმოიშვას, მაგალითად, ექსკლუზიური დისტრიბუციის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე და ა.შ.

დ) *„ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს ან ერთ პირს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირი“* – ანუ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ჩაითვლება ის ორი ფიზიკური პირი, რომელთაგან ერთი თანამდებობრივად ექვემდებარება მეორეს, ან რომელთაგან ერთს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე;

ე) „პირები არიან საწარმოს ფილიალები ან პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი“ – ანუ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ჩაითვლებიან ერთი და იმავე საწარმოს ფილიალები, აგრეთვე პირები, რომლებსაც პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი (კონტროლში აქაც არ იგულისხმება საწარმოში შესაბამისი წილის ქონა);

ვ) „პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს“ – ანუ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ჩაითვლებიან ის პირები, რომლებიც ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს (კონტროლში აქაც არ იგულისხმება საწარმოში შესაბამისი წილის ქონა);

ზ) „პირები ნათესავები არიან“ – ანუ ყველა ნათესავი ითვლება ურთიერთდამოკიდებულ პირად.

3. ამ მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრულია ნათესავის ცნება. აუცილებელია აღინიშნოს, რომ სხვა კანონებით განსაზღვრული ეს ცნება განსხვავდება ამ მუხლით განსაზღვრული ცნებისაგან (იხ., მაგალითად, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 92-ე მუხლი და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 31-ე მუხლი) და ამიტომ, ამ კოდექსის მე-11 მუხლის თანახმად, „ნათესავის“ ცნების გამოყენება ამ კოდექსით განსაზღვრული მნიშვნელობით შეიძლება მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობებში.

ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, პირის ნათესავად ითვლება:

ა) მისი მეუღლე;

ბ) მისი „აღმავალი და დამავალი შტოს ნათესავი“ – ანუ პირის მშობლები, მშობლების მშობლები და ა.შ. და შვილები, შვილების შვილები და ა.შ.;

გ) მისი და-ძმა;

დ) მისი დისშვილი და ძმისშვილი;

ე) მისი დის ქმარი და ძმის ცოლი;

ვ) მისი მშობლების და-ძმა;

ზ) მეორე პირი, თუ პირველი ხანგრძლივად უწევდა მეურვეობას მას, ან თუ თავად იყო ხანგრძლივად მეორე პირის მეურვეობაში და ამის შედეგად მათ შორის ჩამოყალიბდა მშობლისა და შვილის ურთიერთობისთვის დამახასიათებელი ურთიერთობა.

4. ამ მუხლის მე-4 ნაწილში აღნიშნულია, რომ ნახეარდა გათანაბრებულია ღვიძლ დასთან, ნახევარძმა – ღვიძლ ძმასთან, ხოლო შვილად აყვანილი – ღვიძლ შვილთან. გარდა ამისა, სამეურვეო ურთიერთობა გათანაბრებულია საოჯახო ერთობასთან, რომელიც, თავის მხრივ, უთანაბრდება ნათესაურ ურთიერთობას. ამ პირთა შორის საოჯახო ერთობის შეწყვეტა არ ნიშნავს ნათესაობის შეწყვეტას, თუ მათ შორის შენარჩუნებულია მშობლისა და შვილის ურთიერთობა, ამ მუხლის მე-3 ნაწილის „ს“ ქვეპუნქტის მიხედვით.

5. უნდა შეენიშნოთ, რომ ამ მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილებში მარიტებულად არ არის გამოყენებული ფრჩხილები[1], კერძოდ, „ძმა“ არ არის „დის“ დაკონკრეტება ან დასუსტება, ისევე, როგორც „ძმისწული“ არ არის „დისწულის“, ხოლო „ძმის ცოლი“ „დის ქმრის“ დაკონკრეტება ან დასუსტება. უმჯობესი იქნებოდა, დაგვეწერა: და-ძმა, დისა და ძმის შვილები, დისა და ძმის მეუღლეები, მშობლების და-ძმა. გარდა ამისა, ქართულში არ არსებობს ცნებები „გერი და“ და „გერი ძმა“. გერი ნიშნავს ცოლ-ქმარში ერთ-ერთის შვილს (იხ. ქართული ენის განმარტებითი ლექსიკონი), ხოლო იმას, რის აღნიშნაც უნდოდათ ავტორებს, ჰქვია ნახეარდა და ნახევარძმა (იხ. ქართული ენის განმარტებითი ლექსიკონი).

მუხლი 24. საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი

1. საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება:

ა) ამ კოდექსის მე-16 მუხლის შესაბამისად დაქირავებით მუშაობით მიღებული შემოსავალი;

ბ) საქართველოში წარმოებული ან შეძენილი საქონლის მიწოდებით ან/და საქართველოში მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი;

გ) საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, შემოსავალი, რომელიც მოიცავს საქართველოში ამ არარეზიდენტის მიერ იდენტური (მსგავსი) საქონლის რეალიზაციით მიღებულ ამონაგებს; შემოსავალი საქართველოში

---

[1] ფრჩხილების გამოყენებასთან დაკავშირებით იხ. ამ კოდექსის 133-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შენიშვნა სქოლიოში.

გაწეული მომსახურებიდან, რომელიც მუდმივი დაწესებულების მიერ გაწეული მომსახურების იდენტური ან მსგავსია;

დ) საქართველოში განხორციელებულ ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული უიმედო ვალების ჩამოწერის შედეგად გალდებულებათა გაუქმებითა და ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით ან კომპენსაციის შედეგად მიღებული შემოსავლები ამ კოდექსის 209-ე მუხლის მიხედვით;

ე) რეზიდენტი იურიდიული პირისაგან მიღებული დივიდენდები და ასეთ იურიდიულ პირში პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;

ვ) რეზიდენტისაგან პროცენტით მიღებული შემოსავალი;

ზ) რეზიდენტის მიერ გადახდილი პენსია;

თ) საქართველოში მუდმივი დაწესებულების ან ქონების მქონე არარეზიდენტისგან პროცენტით მიღებული შემოსავალი, თუ ამ პირის დავალიანება დაკავშირებულია მის მუდმივ დაწესებულებასთან ან ქონებასთან;

ი) საქართველოში არსებულ ან გამოყენებულ უფლებებთან ან ქონებასთან დაკავშირებული როიალტის ფორმით მიღებული შემოსავალი; ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-13 ნაწილით განსაზღვრული შემოსავალი, რომელიც მიიღება საქართველოში არსებული ან გამოყენებული ქონების რეალიზაციით ან გადაცემით;

კ) საქართველოში გამოყენებული მოძრავი ქონების იჯარით ან/და სხვა სახელშეკრულებო სარგებლობის უფლების გადაცემით მიღებული შემოსავალი;

ლ) საქართველოში არსებული და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული უძრავი ქონებით მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, ასეთ ქონებაში პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;

მ) იმ საწარმოს აქციების ან პარტნიორის წილის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი, რომლის აქტივების ღირებულების 50 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ იქმნება საქართველოში არსებული უძრავი ქონების ღირებულებიდან;

ნ) რეზიდენტის მიერ ქონების რეალიზაციით მიღებული სხვა შემოსავალი, რომელიც არ არის დაკავშირებული სამეწარმეო საქმიანობასთან;

ო) საქართველოს საწარმოდან ან საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებიდან მართვისათვის, აგრეთვე საფინანსო ან/და სადაზღვევო მომსახურებისათვის (გადაზღვევის მომსახურების ჩათვლით) მიღებული შემოსავალი;

პ) საქართველოში წარმოშობილი რისკის დაზღვევის ან გადაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე სადაზღვევო შენატანების სახით მიღებული შემოსავალი;

ტ) საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი;

რ) საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავალი.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“–„რ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული შემოსავლის წყაროს განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიიღება შემოსავლის თანხის მიღების ადგილი.

მუხლი აღწერს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლის სახეობებს. საჭიროდ მიგვაჩნია სოგიერთი მათგანის ხარვეზების აღნიშვნა:

1.ბ პუნქტი დასაბუთებელია:

- საქართველოში წარმოებული საქონლის საზღვარგარეთ მიწოდების (ექსპორტის) შემთხვევაში მიღებული შემოსავალი ვერ იქნება „საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული“.
- საქართველოში შეიძლება განხორციელდეს უცხოეთში წარმოებული და შეძენილი (იმპორტირებული) საქონლის მიწოდება. ამ ნაწილიდან გამომდინარე კი, ასეთი მიწოდებით მიღებული შემოსავალი არ იქნება „საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული“. ამიტომ წინადადების ეს ნაწილი ასეთი სახისა უნდა იყოს: *„საქონლის საქართველოში მიწოდებით ...“*

  ამ კოდექსით საქონლის მიწოდებისა თუ მომსახურების გაწევის ადგილი განსაზღვრულია მხოლოდ დღგ-ის მიმართ (239-ე და 240-ე მუხლები). ამასთან, 240-ე მუხლში არის მითითება, რომ შესაბამისი განმარტება გამოიყენება ამ კარის (კარი X „დამატებული ღირებულების გადასახადი“) მიზნებისთვის. საგადასახადო კოდექსით არსად არის განმარტებული, როგორ დგინდება აღნიშნული ადგილი სხვა გადასახადების, მაგალითად, საშემოსავლო ან მოგების გადასახადების, მიმართ. ამიტომ ეს ნორმები მოითხოვს ზუსტ განმარტებას.

1.გ – ამ ქვეპუნქტით არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ მიღებულ შემოსავალში ჩართულია შემოსავალიც, რომე-

ლიც არარეზიდენტს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით შეიძლება არც კი ჰქონდეს მიღებული. ამას მიგვანიშნებს „იდენტური (მსგავსი) საქონლის ან მომსახურების“ ცნებათა გამოყენება. მაგალითად, როცა არარეზიდენტი მომსახურებას ეწევა საქართველოში როგორც მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, ისე მის გარეშეც, მოცემული ქვეპუნქტი ორივე სახის შემოსაელის გაერთიანებას მოითხოვს. ეს კი პრობლემებს წარმოშობს, რადგან ერთ შემთხვევაში მუდმივი დაწესებულება ექცევა საქართველოს საწარმოს მსგავს დაბეგვრის რეჟიმში, მეორე შემთხვევაში კი ძალაში შედის 197-ე მუხლი, რომელიც გადახდის წყაროსთან არარეზიდენტის დაბეგვრას მოითხოვს. ამ დროს საქმე შეიძლება გექონდეს ერთი და იმავე შემოსაელის ორმაგ დაბეგვრასთან.

პრობლემები უფრო რთულდება, როცა არარეზიდენტს საქართველოში რამდენიმე მუდმივი დაწესებულება აქვს. ზემოთ მოტანილ მაგალითში რომელ მუდმივ დაწესებულებას უნდა მიეკუთვნოს აღნიშნული შემოსავალი?

1.დ – ამ ქვეპუნქტში სიტყვები „უიმედო ვალების ჩამოწერის შედეგად“ ზედმეტია. თუ ვალდებულებათა (ან მათი ნაწილის) გაუქმება ხდება მათი დაფარვის გარეშე, ეს ნებისმიერ შემთხვევაში შემოსავალია. ხოლო თუ ვალდებულების გაუქმება ხდება მათი სათანადოდ დაფარვით, მაშინ აქ შემოსავალი არ წარმოიშობა.

1.თ – სიტყვების „ამ პირის“ მაგიერად „არარეზიდენტის“ გამოყენება ამ ქვეპუნქტის შინაარსს უფრო მკაფიოს გახდიდა.

1.ი – ამ ქვეპუნქტის მეორე წინადადება ფაქტობრივად იმეორებს პირველს, რადგან მე-12 მუხლის მე-13 ნაწილი სწორედ როიალტის განმარტებაა.

1.კ – ქვეპუნქტი ზედმეტია, რადგან ქონების იჯარით გადაცემა მე-18.1 მუხლის „ს“ ქვეპუნქტით „მომსახურებაა“, ხოლო მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი უკვე ასახულია წინამდებარე მუხლის 1.ბ ქვეპუნქტში.

1.მ – დაეუშვათ, X საწარმოს აქტივების საერთო ღირებულებაა 145 000 ლარი, მათგან:

- საქართველოში არსებული შენობებისა – 100 000 ლარი;
- საბანკო ანგარიშებზე არსებული ფულადი სახსრებისა – 30 000 ლარი; და
- დებიტორული მოთხოვნებისა – 15 000 ლარი.

მოცემული ქვეპუნქტი ამბობს, რომ თუ X-ის დამფუძნებელი Y პარტნიორი ყიდის თავის წილს X-ში და, ეთქვათ, მყიდველი რეზიდენტია, მაშინ ამ ოპერაციით Y-ის მიერ მიღებული შემოსავალი წარმოადგენს *„საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შე-*

მოსაგალს", რადგან მისი აქტივების ღირებულების 50 %-ზე მეტი (ამ შემთხვევაში 69 %) შექმნილია საქართველოში არსებული უძრავი ქონებით. მაგრამ თუ განხილულ მაგალითში აქტივების ღირებულებას კიდევ დაეუმატებთ 60 000 ლარის ღირებულების საქონელს, მაშინ უძრავი ქონების წილი აქტივების საერთო ღირებულებაში იქნება მხოლოდ 48 % და განხილული ოპერაციით მიღებული შემოსავალი აღარ ჩაითვლება „საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად". რამდენადაც ეს საქართველოს ფარგლებს გარეთ არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლადაც ვერ ჩაითვლება, გამოდის, იგი საერთოდ არ უნდა ჩაითვალოს შემოსავლად.

ამ ქვეპუნქტს შეიძლება მეორე ინტერპრეტაციაც ჰქონდეს, ამ კოდექსის 166-ე და 170-ე მუხლების მე-5 და მე-6 ნაწილებიდან გამომდინარე: თუ Y არარეზიდენტია და ყიდის თავის წილს X-ში (რომლის კუთვნილი უძრავი ქონება მისივე აქტივების 50 %-ზე მეტს შეადგენს), მაშინ იგი (Y-ის შემოსავალი) დაიბეგრება 10 %-ით 197-ე მუხლის შესაბამისად, ხოლო თუ X-ის უძრავი ქონების წილი აქტივების მთელ ღირებულებაში 50 %-ზე ნაკლებია, მაშინ Y-ის შემოსავალზე არ გავრცელდება *„საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლის"* სტატუსი და, აქედან გამომდინარე, იგი (Y-ის შემოსავალი) დაიბეგრება ჩვეულებრივი განაკვეთით (საშემოსავლო გადასახადის 12 %-ით, თუ Y ფიზიკური პირია; ან მოგების გადასახადის 20 %-ით, თუ Y საწარმოა). სავარაუდოდ, კანონმდებელი სწორედ ამ ინტერპრეტაციას გულისხმობდა, მაგრამ, როგორც ჩანს, მას გამორჩა მითითება იმის შესახებ, რომ წინამდებარე მუხლი ეხება არარეზიდენტის შემოსავალს. ამდენად, ეს მუხლი ვრცელდება ნებისმიერ პირზე, რეზიდენტ'სეც და არარეზიდენტ'სეც. ხოლო თუ დაეუშვებთ, რომ განხილულ მაგალითში **ყველა** მონაწილე პირი რეზიდენტია, გაუგებრობათა მთელი კასკადი შეიძლება წარმოიშვას.

1.ჟ – ეს ქვეპუნქტი დასაბუსტებელია, რადგან ამ ფორმით აქ აღწერილი შემოსავალი შეიძლება ორი „მიმართულებისა" იყოს:

- როცა რეზიდენტი უხდის არარეზიდენტს; და პირიქით,
- როცა არარეზიდენტი უხდის რეზიდენტს.

ლოგიკურია ვივარაუდოთ, რომ საქმე ეხება პირველ შემთხვევას, მაგრამ ეს დასაბუსტებელია.

1.რ – I. „საქართველოში საქმიანობით მიღებული შემოსავლის" მიმართ უნდა გაეიმეოროთ 1.ბ პუნქტის კომენტარის მესამე ნაწილში გამოთქმული შენიშვნა;

II. განსასაზღვრია სიტყვის – „სხვა“ – მნიშვნელობა ანუ შესაქმნელია კრიტერიუმები, რომელთა საშუალებითაც აცილებული იქნება ამ სიტყვის ნებისმიერი თვითნებური გამოყენება. მაგალითად, I.თ ქვეპუნქტი ეხება არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებისგან პროცენტის სახით მიღებულ შემოსავლებს, ოღონდ გარკვეული პირობით. შეიძლება თუ არა „სხვა შემოსავლის“ ცნება გავრცელდეს იმავე განმარტებაზე, უკვე პირობის გარეშე? ჩვენი აზრით, არ უნდა გავრცელდეს, მაგრამ ეს ცალსახად არ იკითხება.

კარი II
საწარმოები, ორგანიზაციები, ფიზიკური პირები, გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო აგენტები

თავი III
საწარმოები, ორგანიზაციები, ფიზიკური პირები

მუხლი 25. საწარმო

1. საწარმოდ ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილნი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად:

ა) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები;

ბ) უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, მიუხედავად იმისა, აქვთ თუ არა იურიდიული პირის სტატუსი, აგრეთვე უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება;

გ) გაერთიანებები, ამხანაგობები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული ამ ნაწილის „ა" და „ბ" ქვეპუნქტებით.

2. საწარმოს არ განეკუთვნება ინდივიდუალური საწარმო.

ამ მუხლით განსაზღვრულია ტერმინი „საწარმო" და იმის გათვალისწინებით, რომ ეს განმარტება არსებითად განსხვავდება სამოქალაქო სამართალში გამოყენებული იმავე ტერმინის მნიშვნელობისაგან, ამ კოდექსით განსაზღვრული მნიშვნელობით მისი გამოყენება შეიძლება მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობებში (ამაზე პირდაპირ მიუთითებს ამ კოდექსის მე-11 მუხლი).

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 29-ე მუხლისა და „მეწარმეთა შესახებ" კანონის თანახმად, საწარმო არის იურიდიული პირი ან ინდივიდუალური საწარმო, რომელიც მისდევს სამეწარმეო საქმიანობას. სამეწარმეო საქმიანობა კი არის მართლსაწინააღმდეგო და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად. „მეწარმეთა შესახებ" კანონის თანახმად, საქართველოში საწარმო შეიძლება დაფუძნდეს მხოლოდ ინდივიდუალური საწარმოს, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, კომანდიტური საზოგადოების, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგა-

დოებისა და კოოპერატიეის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით.

ამ კოდექსის მიხედვით, საგადასახადო ურთიერთობის თვალსაზრისით, კერძოდ, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნით, საწარმოდ ითვლება არა მარტო წინა აბზაცში ჩამოთვლილი საწარმოები (ინდივიდუალური საწარმოს გარდა), არამედ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ნებისმიერი იურიდიული პირი (მათ შორის, არასამეწარმეო იურიდიული პირი), უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაცია, კომპანია, ფირმა და სხვა მსგავსი წარმონაქმნი (მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას იურიდიული პირის სტატუსი), უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება (იხ. ამ კოდექსის 29-ე მუხლი), აგრეთვე გაერთიანება, ამხანაგობა (ის. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 930-ე და 216-ე მუხლები[1]) და სხვა მსგავსი წარმონაქმნი (რომელსაც არ მოიცავს ზემოხსენებული ჩამონათვალი[2]), თუ ისინი შექმნილი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად ან ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას (ეკონომიკური საქმიანობის განმარტებისათვის იხ. ამ კოდექსის მე-13 მუხლის კომენტარები). რაც შეეხება ინდივიდუალურ საწარმოს, საგადასახადო ურთიერთობის თვალსაზრისით, იგი ითვლება არა საწარმოდ, არამედ მეწარმე ფიზიკურ პირად (იხ. ამ კოდექსის 36-ე მუხლი).

უნდა შევნიშნოთ, რომ ერთი და იმავე ტერმინით განსხვავებულ ცნებათა აღნიშვნა, საზოგადოდ, მიზანშეწონილი არ არის, ვინაიდან ასეთი ტერმინის გამოყენებისას საკმაოდ ხშირად წარმოიქმნება ორაზროვნება, რაც შემდგომ დავას იწვევს ხოლმე. ამიტომ უმჯობესი იქნებოდა, რომ საგადასახადო კოდექსში ტერმინი „საწარმო“ იმავე მნიშვნელობით დარჩენილიყო, რაც მას აქვს სა-

---

[1] „ერთობლიეი საქმიანობის (ამხანაგობის) ხელშეკრულებით ორი ან რამდენიმე პირი კისრულობს ერთობლიეად იმოქმედოს საერთო სამეურნეო ან სხვა მიზნების მისაღწეეად ხელშეკრულებით განსაზღერული საშუალებებით, იურიდიული პირის შეუქმნელად“ [მუხლი 930].
„ინდიეიდუალურ მესაკუთრეთა ერთობლიობა შეადგენს ბინის მესაკუთრეთა ამხანაგობას, რომელიც არ წარმოადგენს იურიდიულ პირს“ [მუხლი 216].

[2] „სხვა მსგავს წარმონაქმნში“ უნდა ეიგულისხმოთ წარმონაქმნი, რომელსაც არ აქვს იურიდიული პირის სტატუსი, მაგალითად, არარეგისტრირებული კაეშირი იმავე სამოქალაქო კოდექსის 45-ე მუხლის შესაბამისად: „არარეგისტრირებული კაეშირის მოწეობისა და სტრუქტურის საკითხები განისაზღერება წეერთა ურთიერთშეთანხმებით. არარეგისტრირებული კაეშირი არ არის იურიდიული პირი.“ იხ. აგრეთვე ამ კოდექსის 30-ე მუხლის კომენტარის მე-5 პუნქტი.

მოქალაქო სამართალში, ხოლო საგადასახადო კოდექსში ზემოხსენებული წარმონაქმნების აღსანიშნავად სხვა ტერმინი ყოყილიყო გამოყენებული, მაგალითად, „ეკონომიკური სუბიექტი“.

მუხლი 26. საქართველოს საწარმო და უცხოური საწარმო

1. საქართველოს საწარმოდ ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ან/და მართვის ადგილი საქართველოშია.

2. უცხოურ საწარმოდ ითვლება საწარმო, რომელიც ამ მუხლის მიხედვით არ არის საქართველოს საწარმო.

საწარმოთა დაყოფა საქართველოს საწარმოებად და უცხოურ საწარმოებად განპირობებულია ამ კოდექსით, მათთვის დადგენილი განსხვავებული საგადასახადო რეჟიმებით (იხ. ამ კოდექსის II წიგნი, მაგალითად, 169-ე, 170-ე და 272-ე მუხლები).

ამ მუხლის თანახმად, საქართველოს საწარმოდ ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ან მართვის ადგილი, ანდა ორივე საქართველოშია. ყველა სხვა საწარმო უცხოურ საწარმოდ ითვლება.

ის, თუ რა ითვლება საწარმოს საქმიანობისა და მართვის ადგილად, ამ კოდექსის 27-ე და 28-ე მუხლებითაა განსაზღვრული.

მუხლი 27. საწარმოს საქმიანობის ადგილი

1. საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილი, ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – იურიდიული მისამართი, რომელიც მითითებულია საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტებში (წესდებაში, ხელშეკრულებაში, დებულებაში).

2. თუ საწარმო საქმიანობას ახორციელებს სახელმწიფო რეგისტრაციის გარეშე და მის სადამფუძნებლო დოკუმენტებში არ არის მითითებული საწარმოს საქმიანობის ადგილი, საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება მისი ძირითადი საქმიანობის განხორციელების ადგილი. საწარმოს ძირითადი საქმიანობის განხორციელების ადგილს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო საწარმოს მიერ წარდგენილი მონაცემების საფუძველზე, ხოლო ასეთი მონაცემების წარუდგენლობის ან საეჭვო მონაცემების წარდგენის შემთხვევაში – არსებული ინფორმაციის საფუძველზე.

3. სანდო ინფორმაციის არარსებობისა და საწარმოს ძირითადი საქმიანობის ადგილის განსაზღვრის შეუძლებლობის შემთხვევაში საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება საწარმოს მართვის ადგილი.

4. ამ კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება ხელშეკრულების მონაწილე იმ პირის საქმიანობის ადგილი, რომელსაც ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულებით აკისრია საქმეების მართვა. თუ ხელშეკრულების ერთ-ერთი მონაწილე არის საქართველოს საწარმო ან რეზიდენტი ფიზიკური პირი, ერთობლივი საქმიანობის შედეგების აღრიცხვა გადასახადებით დაბეგვრის მიზნით მან უნდა აწარმოოს, მიუხედავად იმისა, ეის აკისრია საქმეების მართვა. თუ საქმეების მართვა არ აკისრია ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების ერთ ან რამდენიმე მონაწილეს და ხელშეკრულების მონაწილეები ერთად უძღვებიან საქმეებს, საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილე საქართველოს საწარმოს საქმიანობის ადგილი. თუ ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილეები მხოლოდ რეზიდენტი ფიზიკური პირები არიან და ისინი ერთად უძღვებიან საქმეებს, საგადასახადო ორგანო განსაზღვრავს ამ საწარმოს საქმიანობის ადგილს, ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილეების მიერ წარდგენილი მონაცემების საფუძველზე, ხოლო ასეთი მონაცემების წარუდგენლობის ან საეჭვო მონაცემების წარდგენის შემთხვევაში – არსებული ინფორმაციის საფუძველზე.

აუცილებელია სუსტად განისაზღვროს, რა არის საწარმოს საქმიანობის ადგილი და სად არის ეს ადგილი, ვინაიდან ამა'სეა დამოკიდებული, საწარმო საქართველოს საწარმოდ ჩაითვლება თუ უცხოურ საწარმოდ, აგრეთვე ის, თუ რომელ ბიუჯეტში უნდა იქნეს გადახდილი ზოგიერთი გადასახადი.

1. ამ მუხლის თანახმად, საწარმოები დაყოფილია ორი სახის საწარმოებად: საწარმოებად, რომლებსაც აქვთ სახელმწიფო რეგისტრაცია საქართველოში ან უცხოეთში (ინდივიდუალური საწარმოს გარდა – იხ. მუხლი 25.2) ანუ, რომლებიც არიან იურიდიული პირები და საწარმოებად, რომლებსაც არა აქვთ სახელმწიფო რეგისტრაცია ანუ არ არიან იურიდიული პირები. ასეთი არარეგისტრირებული საწარმო შეიძლება იყოს ამ კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტში აღნიშნული იურიდიული პირის სტატუსის არმქონე წარმონაქმნი, არარეგისტრირებული კავშირი (იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 45) და იმავე ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტში აღნიშნული წარმონაქმნი.

უნდა გვახსოვდეს, რომ ტერმინში „საწარმო“ აქ იგულისხმება ამ კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული წარმონაქმნები.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსა'ზღვრულია:

ა) სახელმწიფო რეგისტრაციის მქონე საწარმოს საქმიანობის ადგილი. რადგან ასეთი საწარმო იურიდიული პირია, ამიტომ მას აქვს იურიდიული მისამართი, რომელიც არის საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილი[1]. მაშასადამე, სახელმწიფო რეგისტრაციის მქონე საწარმოს საქმიანობის ადგილად ჩაითვლება მისი იურიდიული მისამართი;

ბ) საწარმოს საქმიანობის ადგილი, რომელსაც არა აქვს სახელმწიფო რეგისტრაცია. ასეთი საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება მის სადამფუძნებლო დოკუმენტებში (წესდებაში, ხელშეკრულებაში, დებულებაში) მითითებული იურიდიული მისამართი. ეს შემთხვევა შეიძლება შეგვხვდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც საქმე ეხება საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად შექმნილ არარეგისტრირებულ კავშირსა და უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილ კორპორაციას, კომპანიას, ფირმასა და სხვა მსგავს წარმონაქმნს, რომელსაც არა აქვს იურიდიული პირის სტატუსი.

3. ამ მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებით განსაზღვრულია ამ მუხლის კომენტარების მე-2 პუნქტის „ბ" ქვეპუნქტში აღნიშნული საწარმოს საქმიანობის ადგილი, როდესაც მის სადამფუძნებლო დოკუმენტებში ეს ადგილი მითითებული არ არის. ასეთი საწარმოს საქმიანობის ადგილად ჩაითვლება მისი ძირითადი საქმიანობის განხორციელების ადგილი და მას განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო საწარმოს მიერ წარდგენილი მონაცემების საფუძველზე, ხოლო ასეთი მონაცემების წარუდგენლობის ან საეჭვო მონაცემების წარდგენის შემთხვევაში – არსებული ინფორმაციის საფუძველზე (იხ., აგრეთვე, ამ კოდექსის მე-100 მუხლის მე-4 ნაწილი). იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს სანდო ინფორმაცია და შეუძლებელია განისაზღვროს საწარმოს საქმიანობის ადგილი, ამ ადგილად ჩაითვლება საწარმოს მართვის ადგილი, ანუ მისი ადმინისტრაციის მდებარეობის ადგილი.

4. ამ მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია ამ კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საწარმოს საქმიანობის ადგილი. ასეთი საწარმოა გაერთიანება, ამხანაგობა და სხვა მსგავსი წარმონაქმნი, რომელიც არ არის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირი და არ არის უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულე-

---

[1] ამაზე მიუთითებს სამოქალაქო კოდექსის 27-ე მუხლი, რომლის თანახმადაც, „იურიდიული პირის ადგილსამყოფლად ითვლება მისი ადმინისტრაციის მდებარეობის ადგილი" და „მეწარმეთა შესახებ" კანონის მე-5 მუხლი, რომლის თანახმადაც, „ადგილსამყოფელი" ნიშნავს იურიდიულ მისამართს.

ბა ან უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაცია, კომპანია, ფირმა ან სხვა მსგავსი წარმონაქმნი, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას იურიდიული პირის სტატუსი.

ამ ნაწილში აღნიშნული სახის საწარმოს საქმიანობის ადგილი შემდეგნაირად განისაზღვრება:

ა) თუ ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილენი ერთად უძღვებიან საქმეს და ისინი მხოლოდ რეზიდენტი ფიზიკური პირები არიან, ამ საწარმოს საქმიანობის ადგილს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო, ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილეთა მიერ წარდგენილი მონაცემების საფუძველზე, ხოლო ასეთი მონაცემების წარუდგენლობის ან საეჭვო მონაცემების წარდგენის შემთხვევაში – არსებული ინფორმაციის საფუძველზე. გაუგებარია, რა კრიტერიუმის მიხედვით უნდა განსაზღვროს საგადასახადო ორგანომ საწარმოს საქმიანობის ადგილი ან რომელმა საგადასახადო ორგანომ უნდა განსაზღვროს იგი;

ბ) თუ ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილენი ერთად უძღვებიან საქმეს და მათ შორის ერთ-ერთი საქართველოს საწარმოა, ამ საწარმოს საქმიანობის ადგილი ჩაითვლება ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულებით წარმოქმნილი საწარმოს საქმიანობის ადგილად. გაუგებარია, რა ჩაითვლება ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულებით წარმოქმნილი საწარმოს საქმიანობის ადგილად, თუ ხელშეკრულების მონაწილეთა შორის არა ერთი, არამედ ორი ან მეტი საქართველოს საწარმოა;

გ) თუ ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულებით საწარმოს მართვა ხელშეკრულების ერთ-ერთ მონაწილეს (ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს) აკისრია, საწარმოს საქმიანობის ადგილად ჩაითვლება ამ პირის საქმიანობის ადგილი;

დ) თუ ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულებით საწარმოს მართვა აკისრია პირს, რომელიც არ არის საქართველოს საწარმო ან საქართველოს რეზიდენტი ფიზიკური პირი და ხელშეკრულების ერთ-ერთი მონაწილე არის საქართველოს საწარმო ან რეზიდენტი ფიზიკური პირი, ერთობლივი საქმიანობის შედეგების აღრიცხვა, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნით, მან უნდა აწარმოოს. გაუგებარია, ვინ უნდა შეასრულოს ეს მოვალეობა, თუ ხელშეკრულების მონაწილეთა შორის არა ერთი, არამედ ორი ან მეტი საქართველოს საწარმო და რეზიდენტი ფიზიკური პირია.

შეიძლება იყოს ისეთი შემთხვევა, როდესაც ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების არც ერთი მონაწილე არ არის საქართველოს საწარმო ან საქართველოს რეზიდენტი ფიზიკური პირი და ისინი საქართველოში თავის საქმიანობას არ ახორციელებენ მუდმივი დაწესებულების (იხ. ამ კოდექსის 29-ე მუხლი) მეშვეობით. ამ შემთხვევაში, ასეთი საწარმოს საქმიანობის ადგილი უც-

ხოეთშია, მაგრამ მას აქვს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი (იხ. ამ კოდექსის 24-ე მუხლი).

5. როგორც ვხედავთ, ეს მუხლი საფუძვლიანად დასახვეწია, როგორც შინაარსობრივი, ასევე რედაქციული თვალსაზრისით.

მუხლი 28. საწარმოს მართვის ადგილი

1. საწარმოს მართვის ადგილად ითვლება საწარმოს ფაქტობრივი მართვის ადგილი, ანუ ადგილი, სადაც საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტების (წესდების, ხელშეკრულების, დებულების) შესაბამისად საწარმოს დირექტორატი (მმართველობის სხვა ორგანო) ასრულებს მმართველობის ფუნქციას, ამ საწარმოს უმაღლესი მაკონტროლებელი ორგანოების საქმიანობის ადგილისა და საქმიანობის განხორციელებით შემოსავლების მიღების ადგილის მიუხედავად, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. ამ კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საწარმოს მართვის ადგილად ითვლება მისი საქმიანობის ადგილი.

3. თუ საწარმოს მართვას ახორციელებს მმართველი (სხვა საწარმო ან ფიზიკური პირი), რომელიც მოქმედებს ხელშეკრულების ან დანიშვნის შესახებ გადაწყვეტილების თანახმად, საწარმოს მართვის ადგილად შესაბამისად ითვლება მმართველი საწარმოს საქმიანობის ადგილი ან მმართველი ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი. ანალოგიურად განისაზღვრება საწარმოს მართვის ადგილი, თუ მას ფაქტობრივად მართავს სხვა საწარმო ან ფიზიკური პირი, შესაბამისი ხელშეკრულების ან გადაწყვეტილების გარეშე.

4. თუ საწარმოს არ გააჩნია მმართველობის ორგანო, ან საწარმოს მმართველობის ორგანოს არ გააჩნია საქმიანობის მუდმივი ადგილი, ან მმართველი უშუალოდ არ ახორციელებს საწარმოს მართვას, საწარმოს მართვის ადგილად ითვლება საწარმოს მმართველობის ორგანოს (ადმინისტრაცია, დირექცია, გამგეობა, ცენტრალური ბუღალტერია ან სხვა მსგავსი ორგანო) საქმიანობის ადგილი.

აუცილებელია ზუსტად განისაზღვროს, რა არის საწარმოს მართვის ადგილი და სად არის ეს ადგილი, ვინაიდან ამასვა დამოკიდებული, საწარმო საქართველოს საწარმოდ ჩაითვლება თუ უცხოურ საწარმოდ.

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საწარმოს მართვის ადგილად ითვლება მისი მმართველობის ორგანოს (დირექტორატის, გამგეობის, მმართველობის სხვა ორგანოს) ფაქტობრივი

მდებარეობის ადგილი, თუ ამაზე მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. მმართველობის ორგანოს მდებარეობის ადგილი კი, როგორც წესი, საწარმოს იურიდიულ მისამართს ემთხვევა, რომელიც საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტებით (წესდებით, დებულებით, ხელშეკრულებით) განისაზღვრება. თუ მმართველობის ორგანოს ფაქტობრივი მდებარეობის ადგილი განსხვავდება საწარმოს იურიდიული მისამართისაგან, მართვის ადგილად ჩაითვლება მმართველობის ორგანოს მდებარეობის ადგილი.

საწარმოს მართვის ადგილის განსაზღვრისთვის არაეითარი მნიშვნელობა არა აქვს მისი უმაღლესი მაკონტროლებელი ორგანოების (მაგალითად, სამეთვალყურეო საბჭოს) საქმიანობის ადგილსა და იმ ადგილს, სადაც საწარმო თავისი საქმიანობის შედეგად იღებს შემოსავალს.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ საწარმო მიეკუთვნება ამ კოდექსის 25-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული სახის საწარმოებს, მისი მართვის ადგილად ჩაითვლება მისი საქმიანობის ადგილი (იხ. 27-ე მუხლის კომენტარების მე-4 პუნქტი).

3. ამ მუხლის მე-3 ნაწილი, როგორც ჩანს, ეხება ისეთ შემთხვევას, როდესაც საწარმოს მართვას ახორციელებს არა მისი სადამფუძნებლო დოკუმენტით განსაზღვრული მმართველობის ორგანო ან თანამდებობის პირი, არამედ სხვა საწარმო ან ფიზიკური პირი (რომელსაც აქ „მმართველი“ უწოდეს), რომელიც მოქმედებს ხელშეკრულების საფუძველზე ან რომელიც დანიშნულია მმართველად (მაგალითად, გაკოტრების საქმეთა მმართველი). ასეთ შემთხვევაში, საწარმოს მართვის ადგილად შესაბამისად ჩაითვლება მმართველი საწარმოს საქმიანობის ადგილი და მმართველი ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი.

ასევე განისაზღვრება საწარმოს მართვის ადგილი, თუ მას, ფაქტობრივად, მართავს სხვა საწარმო ან ფიზიკური პირი, რომც არ არსებობდეს ზემოაღნიშნული ხელშეკრულება ან დანიშვნის გადაწყვეტილება.

სასურველია, ეს ნაწილი რედაქციულად დაიხვეწოს და უფრო ნათლად ჩამოყალიბდეს.

4. ძნელი მისახვედრია, რის თქმა სურდა კანონმდებელს ამ მუხლის მე-4 ნაწილით და რა შემთხვევებისთვის გამოიყენება იგი. ვინაიდან მისი ცალკეული ნაწილები ურთიერთგამომრიცხავია.

მართლაც, ერთ ადგილას წერია, *„თუ საწარმოს არ გააჩნია მმართველობის ორგანო, ... საწარმოს მართვის ადგილად ითვლება საწარმოს მმართველობის ორგანოს ... საქმიანობის ადგილი“* – როგორ იარსებებს არარსებული მმართველობის ორგანოს საქმიანობის ადგილი?

მეორე ადგილას წერია, *„თუ ... საწარმოს მმართველობის ორგანოს არ გააჩნია საქმიანობის მუდმივი ადგილი, ... საწარმოს მართვის ადგილად ითვლება საწარმოს მმართველობის ორგანოს ... საქმიანობის ადგილი“*. საწარმოს საქმიანობის ადგილი კი ამ კოდექსის 27-ე მუხლითაა განსაზღვრული. თუმცა, აქაც ჩნდება პრობლემა: 27-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ შეუძლებელია საწარმოს ძირითადი საქმიანობის ადგილის განსაზღვრა, მისი საქმიანობის ადგილად ჩაითვლება საწარმოს მართვის ადგილი, ამ მუხლის მიხედვით კი მართვის ადგილად ითვლება საქმიანობის ადგილი, ე.ი. ერთი უცნობი განისაზღვრა მეორე უცნობით და, ამრიგად, ასეთი შემთხვევისთვის საკითხი დარჩა გაურკვეველი.

მესამე ადგილას წერია, *„თუ ... მმართველი უშუალოდ არ ახორციელებს საწარმოს მართვას, საწარმოს მართვის ადგილად ითვლება საწარმოს მმართველობის ორგანოს ... საქმიანობის ადგილი“*. მაშასადამე, საწარმოს მართავს მმართველი და არანაირი მნიშვნელობა არა აქვს, უშუალოდ აკეთებს ამას თუ სხვისი მეშვეობით. ამიტომ მართვის ადგილი ისევე უნდა განისაზღეროს, როგორც მმართველის მიერ საწარმოს მართვის შემთხვევაში.

ისიც უნდა შევნიშნოთ, რომ „მმართველობის ორგანოს“ შემდეგ ფრჩხილებში წერია „ადმინისტრაცია, დირექცია, გამგეობა, ცენტრალური ბუღალტერია ან სხვა მსგავსი ორგანო“, რაც იმას უნდა ნიშნავდეს, რომ თითოეული მათგანი მართვის ორგანოა. ეს კი ასე არ არის. მმართველობის ორგანოების შესაძლო ჩამონათვალი კანონითაა განსაზღვრული და ამ ჩამონათვალში ვერანაირად ვერ ხვდება ბუღალტერია.

რა შეიძლება დავასკვნათ ყოველივე ზემოთქმულის საფუძველზე? ერთ შემთხვევაში გაუგებარი დარჩა, რის მოწუსრიგება სურდა კანონმდებელს, სხვა შემთხვევაში კი – როგორ უნდა მოწესრიგდეს იგი. შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ ამ ნაწილით სურდათ მართვის ადგილის განსაზღვრა ისეთი შემთხვევებისთვის, რომლებიც განსაზღვრული არ არის ამ მუხლის დანარჩენი ნაწილებით. თუ ეს მართლაც ასეა, მაშინ ეს ნაწილი სხვაგვარად უნდა ჩამოყალიბებულიყო, მაგალითად, ასე: ***„თუ შეუძლებელია განსაზღვროს საწარმოს მართვის ადგილი ამ მუხლის პირველი, მე-2 ან მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საწარმოს მართვის ადგილად ჩაითვლება მისი ადმინისტრაციის რანგით ყველაზე მაღალი იმ სტრუქტურული ერთეულის საქმიანობის ადგილი, რომლის განსაზღვრაც შესაძლებელია, ხოლო თუ ესეც შეუძლებელია – საწარმოს ნებისმიერი სხვა სტრუქტურული ერთეულის საქმიანობის ადგილი“.*** *ყოველ შემთხვევაში, აშკარაა, რომ ეს ნაწილი არსებითად შესაცვლელია.*

მუხლი 29. მუდმივი დაწესებულება

1. საქართველოში უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებად ითვლება განსაზღვრული ადგილი, რომლის გამოყენებით ეს პირი ნაწილობრივ ან მთლიანად ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას საქართველოში, რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით, გარდა ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

2. მუდმივ დაწესებულებას უთანაბრდება:

ა) სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული საკონტროლო საქმიანობის განხორციელება;

ბ) დანადგარი ან კონსტრუქცია, საბურღი დანადგარი ან ხომალდი, რომლებიც გამოიყენება ბუნებრივი რესურსების დასაზვერად, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული საკონტროლო საქმიანობის განხორციელება;

გ) მუდმივი ბაზა, სადაც არარეზიდენტი ფიზიკური პირი ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას;

დ) უცხოური საწარმოს მართვის ადგილი, ფილიალი, წარმომადგენლობა, განყოფილება, ბიურო, ოფისი, სააგენტო, საამქრო, საბადო, კარიერი, ბუნებრივი რესურსების მოპოვების სხვა ადგილი, ნებისმიერი სხვა ქვედანაყოფი ან ამ საწარმოს საქმიანობის სხვა ადგილი.

3. ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების დებულებები არ ვრცელდება „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მომსახურების გაწევაზე.

4. ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების დებულებათა მიუხედავად, უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებად ითვლება ამ საწარმოს სახელით ან/და მისი ინტერესების შესაბამისად სხვა პირის (სხვა საწარმოს, ამ ან სხვა საწარმოს ქვედანაყოფის ან ფიზიკური პირის, რომელიც არ არის ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული პირი) მიერ ამ საწარმოს 3 თვეზე მეტი ხნით მართვა, გარდა ამ მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

5. თუ უცხოური საწარმო ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირი ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას საქართველოში კანონმდებლობით განსაზღვრული პროფესიონალური სტატუსის მქონე შუამავლის, აგენტის ან ბროკერის მეშვეობით, რომელიც უფლებამოსილი არ არის აწარმოოს მოლაპარაკებები ან ხელი მოაწეროს

ხელშეკრულებას ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის სახელით, მაშინ შუამავლის, აგენტის ან ბროკერის საქმიანობა არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

6. უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს საწარმოების ფასიანი ქაღალდების, კაპიტალის წილების, ასევე საქართველოს ტერიტორიაზე საკუთრების მხოლოდ ფლობის ფაქტი ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული მუდმივი დაწესებულების ნიშნების არქონის შემთხვევაში არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

7. უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ მხოლოდ ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების დადების ფაქტი, რომელიც ნაწილობრივ ან მთლიანად განხორციელდება საქართველოს ტერიტორიაზე, არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

8. უცხოური საწარმოს მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ სხვა საწარმოში ან ორგანიზაციაში სამუშაოდ საკუთარი თანამშრომლების მხოლოდ მიელინების ფაქტი ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული მუდმივი დაწესებულების ნიშნების არქონის შემთხვევაში არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, თუ ეს თანამშრომლები მოქმედებენ მხოლოდ იმ საწარმოს ან ორგანიზაციის სახელით და იცავენ იმ საწარმოს ან ორგანიზაციის ინტერესებს, რომელშიც ისინი იქნენ მივლინებულნი.

9. უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს საწარმოს ან საქართველოს ორგანიზაციის მხოლოდ კონტროლირების ფაქტი არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

10. უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში არ მიეკუთვნება საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული დაწესებულება, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ:

ა) ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის კუთვნილი საქონლის შენახვის ან დემონსტრირების მიზნით;

ბ) ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის კუთვნილი საქონლის მარაგის შესანახად – სხვა პირის მიერ მისი გადამუშავების მიზნით;

გ) ამ უცხოური საწარმოსათვის ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირისათვის საქონლის შესყიდვის ან ინფორმაციის შეგროვების მიზნით;

დ) ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის ინტერესებიდან გამომდინარე მოსამზადებელი ან დამხმარე ხასიათის ნებისმიერი სხვა საქმიანობის განხორციელების მიზნით;

ე) ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის სახელით სესხების გაცემასთან, საქონლის მიწოდებასთან ან ტექნიკური ხასიათის მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული ხელშეკრულებების მომზადების ან/და ხელმოწერის მიზნით;

ვ) ამ ნაწილის „ა“–„ე“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საქმიანობის სახეობების ნებისმიერი კომბინაციით განხორციელების მიზნით.

11. უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულება საქართველოში ასეთად ითვლება მისი ამ მუხლის მე-12 ნაწილის თანახმად რეგისტრაციის, შესაბამისი უფლებამოსილებების მინდობის ან წარმომადგენლობითი საქმიანობის განხორციელების დაწყების მომენტიდან.

12. საქართველოში უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულების რეგისტრაციის ვალდებულება ეკისრება საგადასახადო ორგანოს, რომელიც აწარმოებს შესაბამის რეესტრს. რეგისტრაციისა და რეესტრის წარმოების წესს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. რეგისტრაციისათვის არ გადაიხდევინება სახელმწიფო ბაჟი, მოსაკრებელი ან სხვა გადასახდელი.

აუცილებელია ზუსტად განისაზღვროს, რა არის უცხოური საწარმოსა და არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულება საქართველოში, ვინაიდან გადასახადებით მათი დაბეგვრის რეჟიმი იმაზეა დამოკიდებული, იგი ეკონომიკურ საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ეწევა თუ მის გარეშე.

ამ მუხლში და, საზოგადოდ, ამ საგადასახადო კოდექსში ყველგან, სადაც კი ნახსენებია „მუდმივი დაწესებულება“, უნდა ეგულისხმოთ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულება საქართველოში, მიუხედავად იმისა, მითითებულია თუ არა, რომ საუბარია საქართველოში მდებარე მუდმივ დაწესებულებაზე.

უნდა აღინიშნოს, რომ საკმაო უხერხულობას იწვევს ადგილის, ტერიტორიის, ტექნიკური დანადგარის, საქმიანობის განხორციელებისა და ფილიალის აღმნიშვნელ საერთო ტერმინად „დაწე-

სებულების“ გამოყენება, ვინაიდან ეს ტერმინი როგორც შინაარსობრივად, ისე ტრადიციულადაც ორგანიზაციულ წარმონაქმნს აღნიშნავს.

1. ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებად ითვლება ის ადგილი, რომლის გამოყენებითაც ეს პირი ნაწილობრივ ან მთლიანად ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას საქართველოში (ამაში ითვლება რწმუნებული პირის საქმიანობაც).

მუდმივ დაწესებულებას უთანაბრდება:

- სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი, დანადგარი ან კონსტრუქცია, საბურღი დანადგარი ან ხომალდი, რომლებიც გამოიყენება ბუნებრივი რესურსების დასაზვერად, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული საკონტროლო საქმიანობის განხორციელება;
- მუდმივი ბაზა, სადაც არარეზიდენტი ფიზიკური პირი ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას;
- უცხოური საწარმოს მართვის ადგილი, ფილიალი, წარმომადგენლობა, განყოფილება, ბიურო, ოფისი, სააგენტო, საამქრო, საბადო, კარიერი, ბუნებრივი რესურსების მოპოვების სხვა ადგილი, ნებისმიერი სხვა ქვედანაყოფი ან ამ საწარმოს საქმიანობის სხვა ადგილი.

ამ მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებად ითვლება, აგრეთვე, სხვა პირი (სხვა საწარმო, ამ ან სხვა საწარმოს ქვედანაყოფი, ფიზიკური პირი, რომელიც არ არის ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული პირი), თუ იგი ამ უცხოური საწარმოს სახელით ან/და მისი ინტერესების შესაბამისად 3 თვეზე მეტი ხნით მართავს ამ საწარმოს, გარდა ამ მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

2. ამ მუხლის მე-3 ნაწილით დაწესებულია გამონაკლისი. სახელდობრ, დადგენილია, რომ ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების დებულებები არ ვრცელდება „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მომსახურების გაწევაზე.

3. ამ მუხლის მე-5 – მე-10 ნაწილებით განსაზღვრულია ის შემთხვევები, როდესაც X უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი

ფიზიკური პირის კონკრეტული საქმიანობა ან მოქმედება არ იწვევს მუდმივი დაწესებულების წარმოშობას:

ა) თუ X საქართველოში ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას კანონმდებლობით განსაზღვრული პროფესიონალური სტატუსის მქონე Y შუამავლის, აგენტის ან ბროკერის მეშვეობით, რომელიც უფლებამოსილი არ არის აწარმოოს მოლაპარაკებები ან ხელი მოაწეროს ხელშეკრულებას ამ X-ის სახელით[1], მაშინ Y არ არის X-ის მუდმივი დაწესებულება [მე-5 ნაწილი];

ბ) თუ X მხოლოდ ფლობს საქართველოს საწარმოთა ფასიან ქაღალდებს, კაპიტალის წილებს ან/და სხვა საკუთრებას საქართველოში[2], მაგრამ არ არსებობს ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული მუდმივი დაწესებულების ნიშნები, არ წარმოიშობა X-ის მუდმივი დაწესებულება [მე-6 ნაწილი];

გ) თუ X დადებს ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულებას, რომლით განსაზღვრული საქმიანობაც მთლიანად ან ნაწილობრივ უნდა განხორციელდეს საქართველოში, X-ის მუდმივი დაწესებულება არ წარმოიშობა ამ ხელშეკრულებით განსაზღვრული საქმიანობის დაწყებამდე [მე-7 ნაწილი];

დ) თუ X თავის თანამშრომლებს სამუშაოდ გააგზავნის საქართველოში არსებულ Y საწარმოში ან ორგანიზაციაში, რომელშიც ისინი მოქმედებენ მხოლოდ Y-ის სახელით და იცავენ მხოლოდ მის ინტერესებს და თუ არ არსებობს ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული მუდმივი დაწესებულების ნიშნები, მაშინ Y არ არის X-ის მუდმივი დაწესებულება [მე-8 ნაწილი];

ე) თუ X მხოლოდ აკონტროლებს საქართველოს Y საწარმოს ან ორგანიზაციას, მაშინ Y არ არის X-ის მუდმივი დაწესებულება [მე-9 ნაწილი]. როგორც ჩანს, აქ საუბარია ისეთ შემთხვევაზე, როდესაც X არ ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას Y-ის გამოყენებით და არ არსებობს ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული მუდმივი დაწესებულების სხვა ნიშნები;

---

[1] მაგალითად, Y, რომელიც ნომინალურად ფლობს X-ის ქონებას, მაგრამ დამოუკიდებლად მოქმედებს თავისი სახელით.

[2] უფრო ზუსტი იქნებოდა, გეთქვა: „თუ X საკუთრების უფლებით ფლობს საქართველოს საწარმოთა ფასიან ქაღალდებს, კაპიტალის წილებს ან/და სხვა ქონებას საქართველოში, მაგრამ არ იყენებს მათ შემოსავლის ან/და კომპენსაციის მისაღებად და არ არსებობს ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული მუდმივი დაწესებულების ნიშნები, არ წარმოიშობა X-ის მუდმივი დაწესებულება“.

ე) X-ის მუდმივ დაწესებულებად არ ჩაითვლება საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული დაწესებულება[1], რომელიც გამოიყენება მხოლოდ:

- X-ის კუთვნილი საქონლის შენახვის ან დემონსტრირების მიზნით;
- X-ის კუთვნილი საქონლის მარაგის შესანახად – სხვა პირის მიერ მისი გადამუშავების მიზნით;
- X-ისთვის საქონლის შესყიდვის ან ინფორმაციის შეგროვების მიზნით;
- X-ის ინტერესებიდან გამომდინარე, მოსამსადებელი ან დამხმარე ხასიათის ნებისმიერი სხვა საქმიანობის განხორციელების მიზნით;
- X-ის სახელით სესხის გაცემასთან, საქონლის მიწოდებასთან ან ტექნიკური ხასიათის მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული ხელშეკრულების მომზადების ან/და ხელმოწერის მიზნით;
- ზემოაღნიშნული საქმიანობის ნებისმიერი კომბინაციის განხორციელების მიზნით.

4. ამ მუხლის მე-11 და მე-12 ნაწილების თანახმად, უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულება ასეთად ჩაითვლება შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრაციის, მისთვის ამ მუხლით განსაზღვრული უფლებამოსილების მინდობის ან წარმომადგენლობითი საქმიანობის დაწყების მომენტიდან.

თუ წარმოიქმნა ის პირობები, რომლებიც ამ მუხლის შესაბამისად იწვევს უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულების წარმოშობას, ეს მუდმივი დაწესებულება ვალდებულია, შესაბამისი საგადასახადო ინსპექციაში გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციაში გაატაროს იგი. ეს ვალდებულება მას ეკისრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 18 იანვრის №27 ბრძანებით „გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო აღრიცხვის (რეგისტრაციის) წესის შესახებ“ ინ-

---

[1] საგადასახადო კოდექსში ტერმინი „დაწესებულება“ გამოიყენება მხოლოდ მსაზღვრელთან ერთად (მაგალითად, საკრედიტო დაწესებულება, საგანმანათლებლო დაწესებულება, დიპლომატიური დაწესებულება, სახელმწიფო დაწესებულება, მუდმივი დაწესებულება და სხვ.) და იგი აღნიშნავს იმ ფუნქციის მქონე ორგანიზაციულ წარმონაქმნს, რომელსაც მიუთითებს მსაზღვრელი და არა გარკვეული იურიდიულ-სამართლებრივი ფორმის მქონე სუბიექტს. ამიტომ უმჯობესი იქნებოდა, რომ ნაცვლად სიტყვებისა „საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული დაწესებულება“, გამოგვეყენებინა „საქართველოში არსებული საწარმო ან ორგანიზაცია“.

სტრუქციის დამტკიცების თაობაზე". ამ ინსტრუქციის მე-19 მუხლით განისაზღვრება მუდმივი დაწესებულების რეგისტრაციის წესი.

გადასახადის გადამხდელთა რეესტრის მწარმოებელი სააგენტო ინსპექცია ვალდებულია, რეგისტრაციაში გააატაროს და რეესტრში შეიყვანოს მუდმივი დაწესებულება. რეესტრის წარმოების წესიც სემოაღნიშნული ინსტრუქციით არის დადგენილი.

მუხლი 30. ორგანიზაცია

1. ორგანიზაციად ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები:

ა) საზოგადოებრივი ან რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), ფონდები, კავშირები (ასოციაციები), დაწესებულებები, რომლებიც არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი არასამეწარმეო იურიდიული პირები ან შექმნილნი არიან და მოქმედებენ უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად, აგრეთვე საბიუჯეტო ორგანიზაციები, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, კორპორაციები, დაწესებულებები;

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 30-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი არის: *„იურიდიული პირი, რომლის მიზანსაც არ შეადგენს სამეწარმეო საქმიანობა, შეიძლება არსებობდეს როგორც კავშირი (ასოციაცია) ან ფონდი. სამეწარმეო საქმიანობა, რომელიც ატარებს დამხმარე ხასიათს და ემსახურება საერთო მიზანს, არ ცვლის არაკომერციული იურიდიული პირის ხასიათს. ასეთი საქმიანობის შედეგად მიღებული მოგების განაწილება კავშირის წევრებსა და ფონდის შემომწირველებს შორის დაუშვებელია".*

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით: *„კავშირი არის იურიდიული პირი, რომელშიც საერთო მიზანს ისახავს რამდენიმე პირი და მისი არსებობა დამოუკიდებელია მასში წევრთა შემადგენლობის ცვლილებისაგან".*

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით: *„ფონდი არის იურიდიული პირი, როცა ერთი ან რამდენიმე დამფუძნებელი სპეციალურ ქონებას საერთო-სახოგადო სასარგებლო მიზნის მისაღწევად საკუთრებად გადასცემს დამოუკიდებელ სუბიექტს, რომელსაც არა ჰყავს წევრები".*

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1509-ე მუხლის მიხედვით: *„სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებულ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებად ითვლებიან:*

ა) სახელმწიფო;

ბ) თვითმმართველობები;

გ) სახელმწიფოს მიერ კანონმდებლობის ან ადმინისტრაციული აქტის საფუძველზე შექმნილი იურიდიული პირები, რომლებიც არ არიან ჩამოყალიბებული სამოქალაქო კოდექსის ან მეწარმეთა შესახებ კანონით განსაზღვრული ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით;

დ) სახელმწიფო დაწესებულებები და სახელმწიფო ფონდები, რომლებიც არ არის შექმნილი სამოქალაქო კოდექსის ან მეწარმეთა შესახებ კანონის შესაბამისად;

ე) საჯარო მიზნების მისაღწევად კანონმდებლობის საფუძველზე შექმნილი არასახელმწიფოებრივი ორგანიზაციები (პოლიტიკური პარტიები და სხვა;

ვ) კონსტიტუციური შეთანხმებით აღიარებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირი".

„საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით:

„საჯარო სამართლის იურიდიული პირი არის შესაბამისი კანონით, საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით ან კანონის საფუძველზე სახელმწიფო მმართველობის ორგანოს ადმინისტრაციული აქტით შექმნილი, სახელმწიფო მმართველობის ორგანოებისაგან განცალკევებული ორგანიზაცია, რომელიც სახელმწიფოს კონტროლით დამოუკიდებლად ახორციელებს პოლიტიკურ, სახელმწიფოებრივ, სოციალურ, საგანმანათლებლო, კულტურულ და სხვა საჯარო საქმიანობას, აგრეთვე ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი აღმასრულებელი ორგანოს ნორმატიული აქტით შექმნილი, სახელმწიფო მმართველობის ორგანოებისაგან განცალკევებული ორგანიზაცია, რომელიც სახელმწიფოს კონტროლით დამოუკიდებლად ახორციელებს სოციალურ, საგანმანათლებლო, კულტურულ და სხვა საჯარო საქმიანობას".

„საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის მიხედვით:

„საჯარო სამართლის იურიდიული პირი შეიძლება დაფუძნებული იყოს წევრობაზე (საჯარო სამართლის კორპორაცია), ანდა შეიქმნას საჯარო ან სახელმწიფოებრივი მიზნების განსახორციელებლად გარკვეული სახელმწიფო (ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი აღმასრულებელი ორგანოს მიერ დაფუძნების შემთხვევაში – შესაბამისი ავტონომიური რესპუბლიკის) ქონების განკარძოების გზით (დაწესებულება). დაწესებულებას არა ჰყავს წევრები".

„საჯარო სამსახურის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით:

„სახაზინო (საბიუჯეტო) დაწესებულება (შემდგომში - დაწესებულება) არის სახელმწიფო ბიუჯეტის ან ადგილობრივი თვით-

მმართველობის ბიუჯეტის სახსრებზე შექმნილი და ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი დაწესებულება, რომლის ძირითადი ამოცანა საჯარო ხელისუფლების განხორციელებაა.

2. სახელმწიფო დაწესებულებებს, რომლებშიც საქმიანობა ითვლება საჯარო სამსახურად, წარმოადგენენ:

ა) საქართველოს პარლამენტი, გარდა საქართველოს პარლამენტის ფრაქციათა აპარატებისა;

ბ) საქართველოს სამთავრობო და სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულებები;

გ) საქართველოს იუსტიციის საბჭო;

დ) საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო, საერთო სასამართლოები, საქართველოს პროკურატურა;

ე) საქართველოს ეროვნული ბანკი;

ვ) საქართველოს კონტროლის პალატა;

ზ) საქართველოს სახალხო დამცველის აპარატი და სააგენტოები;

თ) საქართველოს პრეზიდენტის სახელმწიფო რწმუნებული და მისი აპარატი.

3. აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების სახელმწიფო დაწესებულებებს, რომლებშიც საქმიანობა ითვლება საჯარო სამსახურად, წარმოადგენენ:

ა) აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოები;

ბ) აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების აღმასრულებელი ხელისუფლების დაწესებულებები.

გ) აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების იუსტიციის საბჭოები.

4. ადგილობრივი თვითმმართველობის დაწესებულებებს, რომლებშიც საქმიანობა ითვლება საჯარო სამსახურად, წარმოადგენენ:

ა) საკრებულო;

ბ) გამგეობა, მერია;

გ) მუნიციპალიტეტი".

5. უნდა შევნიშნოთ, რომ ამ მუხლით განსაზღვრული ორგანიზაციების ჩამონათვალში არ შედის საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 45-ე მუხლით განსაზღვრული არარეგისტრირებული კავშირი, რომელიც არის ორგანიზებული წარმონაქმნი, მაგრამ არ არის იურიდიული პირი. არარეგისტრირებულ კავშირს შეიძლება ჰქონდეს ქონება, იგი შეიძლება ეწეოდეს ეკონომიკურ საქმიანობას და, ამდენად, იგი ექცევა ამ კოდექსის მოქმედების სფეროში. მაგრამ იმის გამო, რომ ამ კოდექსის მიხედვით არარეგისტრირებული კავშირი არ მიეკუთვნება არც საწარმოებს (გარდა იმ

შემთხვევისა, თუ იგი გასწევს სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას, რაც შეიძლება მხოლოდ ეპიზოდური იყოს) და არც ორგანიზაციებს, იგი ვერ ხვდება გადასახადის გადამხდელ პირთა რიცხვში. ამ მდგომარეობის გამოსასწორებლად აუცილებელია, რომ ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში მოყვანილი ჩამონათვალს დაემატოს „არარეგისტრირებული კავშირები საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით“.

ბ) საერთაშორისო (სახელმწიფოთაშორისი, სამთავრობათაშორისო, დიპლომატიური) ორგანიზაციები – საერთაშორისო სამართლით რეგულირებული ორგანიზაციები, საელჩოები, საკონსულოები, წარმომადგენლობები, უცხოური არასამეწარმეო ორგანიზაციები.

ასეთი სახის ორგანიზაციები განისაზღვრება საერთაშორისო ხელშეკრულებებით და კონვენციებით.

2. ორგანიზაციის საქმიანობის ადგილი და ორგანიზაციის მართვის ადგილი განისაზღვრება საწარმოსათვის ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

საწარმოს მართვის ადგილი განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლით.

3. ორგანიზაციის საქართველოს ორგანიზაციისათვის ან უცხოური ორგანიზაციისათვის მიკუთვნება ხდება საწარმოსათვის ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 26-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით საწარმოს მართვის ადგილი განისაზღვრება საქმიანობის ან/და მართვის ადგილის მიხედვით. საწარმოს საქმიანობის ადგილი განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლის მიხედვით, ხოლო მართვის ადგილი 28-ე მუხლის მიხედვით.

4. თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება მის ეკონომიკურ საქმიანობას, ითვლება საწარმოს ქონებად და საქმიანობად, ხოლო იმ ნაწილისათვის, სადაც ამის გამიჯვნა შეუძლებელია, ამ ნაწილში ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ქონებისა და საქმიანობის გამოანგარიშების მიზნით გამოიყენება ორგანიზაციის მიერ მიღებულ შემოსავალში

ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილი.

აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ ორგანიზაციის საქმიანობა, რომელიც უკავშირდება ეკონომიკურ საქმიანობას, ითვლება საწარმოს საქმიანობად, მიუხედავად იმისა, რომ ეს ეკონომიკური საქმიანობა შეიძლება წარმოადგენდეს არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას. გათვალისწინებულია შემთხვევა, როდესაც შეუძლებელია ეკონომიკური საქმიანობის გამიჯვნა ორგანიზაციის მთლიან საქმიანობაში. საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლი განმარტავს ეკონომიკურ საქმიანობას. თუ საქმიანობების გამიჯვნა შეუძლებელია მე-13 მუხლში მოყვანილი კრიტერიუმების მიხედვით, მაშინ გაუგებარია, როგორ უნდა მოხდეს მათი გამიჯვნა შემოსავლების მიხედვით. რაც შეეხება ქონების გამიჯვნას, ამ შემთხვევაში, პირიქით, საესებით შესაძლებელია, რომ შემოსავლებში ხვედრითი წონის გარეშე გართულდეს ქონების ფიზიკური გამიჯვნა ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ და გამოუყენებულ ქონებად (მაგალითად, ჯულის). ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ქონება კი ჩაითვლება საწარმოს ქონებად. ასეთი ქონების დაბეგვრა განხილულია საგადასახადო კოდექსის მე-10 თავში.

მუხლი 31. საბიუჯეტო ორგანიზაცია

1. საბიუჯეტო ორგანიზაციად ითვლება მხარჯავი დაწესებულება ან მის დაქვემდებარებაში მყოფი ერთეული, რომელიც ახორციელებს საკუთარი ბიუჯეტის პროექტის მომზადებას, ბიუჯეტის შესრულებასა და ანგარიშგებას დადგენილი ნორმების, სტანდარტებისა და წესების შესაბამისად.

2. ბიუჯეტის ხარჯების ორგანიზაციული კლასიფიკაციის მიხედვით მხარჯავი დაწესებულება არის პირველი თანრიგის დაწესებულება, რომლისთვისაც ბიუჯეტით გათვალისწინებულია ასიგნება ან საშემოსავლო პროგნოზი და რომელიც პასუხისმგებელია ხარჯებისა და შემოსავლების მართვაზე.

ამ მუხლში მოცემულია საბიუჯეტო ორგანიზაციის განმარტება. უნდა აღინიშნოს, რომ „საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის შესახებ“ კანონის თანახმად, ტერმინები „საბიუჯეტო დაწესებულება“ და „საბიუჯეტო ორგანიზაცია“ ერთსა და იმავეს აღნიშნავს, ხოლო „საჯარო სამსახურის შესახებ“ კანონის მიხედვით „სახაზინო დაწესებულება“ და „საბიუჯეტო დაწესებულება“ სინონიმებია, ოღონდ ამ კანონით მოცემული მისი განმარტება განსხვავდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და „საქარ-

თველოს საბიუჯეტო სისტემის შესახებ" კანონით მოცემული განმარტებიდან.

მუხლი 32. საქველმოქმედო ორგანიზაცია

1. საქველმოქმედო ორგანიზაციად ითვლება ორგანიზაცია, რომელსაც ამ მუხლის შესაბამისად მინიჭებული აქვს საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი.

2. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი ენიჭება ორგანიზაციას, რომელიც შექმნილია საქველმოქმედო საქმიანობის განსახორციელებლად, რეგისტრირებულია კანონმდებლობით დადგენილი წესით, აქვს საქველმოქმედო საქმიანობის არანაკლებ 1 წლის გამოცდილება და აკმაყოფილებს ამ მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს.

3. დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც ემსახურება ორგანიზაციის ძირითად მიზნებს, არ ცვლის მის საქველმოქმედო ხასიათს.

4. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭებას ახორციელებს საგადასახადო ორგანო ორგანიზაციის ადგილმდებარეობის მიხედვით, ხოლო სტატუსის ჩამორთმევას შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს წარდგინებით ახორციელებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

5. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭება ხდება ორგანიზაციის წერილობითი განცხადების საფუძველზე. განცხადებაში მიეთითება ორგანიზაციის:

ა) სახელწოდება;

ბ) ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;

გ) ძირითადი მიზნები;

დ) უკანასკნელი წლის საქმიანობის ძირითადი მიმართულებები;

ე) ხელმძღვანელი ორგანოს და ფილიალების მისამართები.

6. განაცხადს უნდა დაერთოს:

ა) ორგანიზაციის წესდების ასლი;

ბ) სამოქალაქო რეგისტრაციის მოწმობის ასლი;

გ) უკანასკნელი წლის საქმიანობის ანგარიში, რომელიც უნდა შეიცავდეს საქმიანობის (პროექტების, მომსახურების) აღწერას;

დ) დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებული უკანასკნელი წლის ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში).

7. განცხადების თაობაზე საგადასახადო ორგანო 1 თვის ვადაში იღებს მოტივირებულ გადაწყვეტილებას. თუ ამ ვადაში გადაწყვეტილება არ იქნება მიღებული, სტატუსი ჩაითვლება მინი-

ჭებულად. სტატუსი ენიჭება უვადოდ. სტატუსი ძალაში შედის მინიჭებისთანავე.

8. ორგანიზაციას, რომელსაც მიენიჭა სტატუსი, გადაეცემა სტატუსის დამადასტურებელი მოწმობა. მასში აღინიშნება:

ა) ორგანიზაციის სახელწოდება, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;

ბ) სტატუსი;

გ) ხელმძღვანელი ორგანოს მისამართი;

დ) სტატუსის მინიჭების თარიღი;

ე) სტატუსის საიდენტიფიკაციო ნომერი.

9. სტატუსის მიღებასთან ერთად ორგანიზაციას ეკისრება ამ კოდექსით გათვალისწინებული დამატებითი ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა. კერძოდ, საქველმოქმედო ორგანიზაციამ შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ყოველი წლის 1 აპრილამდე უნდა წარუდგინოს:

ა) ბოლო წლის საქმიანობის პროგრამული ანგარიში, რომელიც უნდა შეიცავდეს საქმიანობის (მათ შორის, ეკონომიკურის) აღწერას;

ბ) ფინანსური ანგარიში მიღებული შემოსავლების შესახებ, წყაროებისა და გაწეული ხარჯების მიზნობრიობის მითითებით;

გ) დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებული ბოლო წლის ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში).

10. ბოლო წლის საქმიანობის პროგრამული ანგარიში და ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში) უნდა გამოქვეყნდეს და ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა დაინტერესებული პირისათვის.

11. დაუშვებელია საქველმოქმედო ორგანიზაციის მოგებისა და აქტივების განაწილება ორგანიზაციის წევრებს, დამფუძნებლებს, გამგეობისა და კურატორიუმის წევრებს შორის. საქველმოქმედო ორგანიზაციის ლიკვიდაციის შემდეგ მისი ქონება უფლებამოსილი ორგანოს ან პირის გადაწყვეტილებით გადაეცემა მსგავსი მიზნების მქონე საქველმოქმედო ორგანიზაციას, ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – სხვა საქველმოქმედო ორგანიზაციას. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მქონე, სახელმწიფო ქონების საფუძველზე შექმნილი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შედეგად დარჩენილი ქონება გადადის სახელმწიფოს საკუთრებაში.

12. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი უქმდება:

ა) ორგანიზაციის ინიციატივით;

ბ) ჩამორთმევის შემთხვევაში.

13. საქველმოქმედო ორგანიზაციას სტატუსი ჩამოერთმევა, თუ:

ა) დაარღვია ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნები;

ბ) შეუწყდა სამოქალაქო რეგისტრაცია.

14. ამ კოდექსის მოთხოვნების დარღვევის გამო სტატუსის ჩამორთმევის შემთხვევაში საქველმოქმედო ორგანიზაცია ვალდებულია დააბრუნოს სტატუსიდან გამომდინარე საგადასახადო შეღავათებით მიღებული სარგებლის ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია ზემოაღნიშნული მოთხოვნების დარღვევასთან.

15. საქველმოქმედო ორგანიზაციას, რომელსაც ჩამოერთვა სტატუსი, უფლება აქვს მისი აღდგენის თაობაზე განცხადება შეიტანოს სტატუსის ჩამორთმევის მიზეზის აღმოფხვრიდან არა უადრეს 1 წლისა.

16. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო აწარმოებს საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიან რეესტრს. რეესტრში შეიტანება შემდეგი მონაცემები:

ა) ორგანიზაციის სახელწოდება;

ბ) ხელმძღვანელი ორგანოს, ფილიალებისა და წარმომადგენლობების მისამართები;

გ) ძირითადი მიზნები;

დ) სტატუსის მინიჭების თარიღი;

ე) მმართველობის უმაღლესი ორგანოს ყველა წევრის ვინაობა და მისამართები.

17. საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიან რეესტრში შეტანილი ნებისმიერი მონაცემის ცვლილების შემთხვევაში ორგანიზაცია ვალდებულია ცვლილებიდან 1 თვის ვადაში წერილობით აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ამ ცვლილების შესახებ.

18. საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიანი რეესტრი ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა დაინტერესებული პირისათვის.

1. საქველმოქმედო ორგანი'საცია (ორგანიზაცია ამ კოდექსის 30-ე მუხლის თვალსა'სრისით), სა'ზოგადოდ, შეიძლება იყოს ნებისმიერი ორგანი'საცია, რომელიც თავის წესდება'ში ჩაწერს, რომ მისი საქმიანობა საქველმოქმედო საქმიანობაა და თავის თავს დაარქმევს საქველმოქმედო ორგანი'საციას. მაგრამ საგადასახადო ურთიერთობის თვალსა'სრისით, კერძოდ, გადასახადებით დაბეგვრისა და საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის მი'სნით, საქველმოქმედო ორგანი'საციად ჩაითვლება მხოლოდ ის ორგანი'საცია, რომელსაც ამ კოდექსის ამ მუხლის შესაბამისად მიენიჭება საქველმოქმედო ორგანი'საციის სტატუსი.

2. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი მიენიჭება ორგანიზაციას, რომელიც აკმაყოფილებს ამ მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს. ეს მოთხოვნებია:

- ორგანიზაცია შექმნილი უნდა იყოს საქველმოქმედო საქმიანობის განსახორციელებლად (ის, თუ რა მიეკუთვნება საქველმოქმედო საქმიანობას, განსაზღვრულია ამ კოდექსის მე-14 მუხლით);
- ორგანიზაცია რეგისტრირებული უნდა იყოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით;
- ორგანიზაციას უნდა ჰქონდეს საქველმოქმედო საქმიანობის არანაკლებ 1 წლის გამოცდილება;
- ორგანიზაცია შეიძლება ეწეოდეს მხოლოდ დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას, რომელიც უნდა ემსახურებოდეს ორგანიზაციის ძირითად მიზნებს;
- ორგანიზაციის მოგება და აქტივები არ უნდა ნაწილდებოდეს ორგანიზაციის წევრებს, დამფუძნებლებს, გამგეობისა და კურატორიუმის წევრებს შორის.

ამ უკანასკნელ პირობას ავტომატურად აკმაყოფილებს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად შექმნილი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი – კავშირი (ასოციაცია) და ფონდი. რაც შეეხება სხვა ორგანიზაციებს, ეს პირობა მათი სადამფუძნებლო საბუთებით უნდა იქნეს გათვალისწინებული.

3. ორგანიზაციას, მისი წერილობითი განცხადების საფუძველზე, საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსს ანიჭებს და სტატუსის დამადასტურებელ მოწმობას გადასცემს ის საგადასახადო ორგანო, რომლის ქვემდებარე ტერიტორიაზეც მდებარეობს იგი (იურიდიული მისამართის მიხედვით). ამ საგადასახადო ორგანომ განცხადების მიღებიდან 1 თვის ვადაში უნდა მიიღოს მოტივირებული გადაწყვეტილება. თუ ამ ვადაში არანაირი გადაწყვეტილება არ იქნა მიღებული, სტატუსი მინიჭებულად ჩაითვლება. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ვალდებულია მოთხოვნისთანავე გასცეს სტატუსის დამადასტურებელი მოწმობა. სტატუსი ენიჭება უვადოდ და ძალაში შედის მინიჭებისთანავე.

4. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მიღებასთან ერთად, ორგანიზაციას ეკისრება ამ მუხლის მე-9 და მე-10 ნაწილებით გათვალისწინებული დამატებითი ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა, მათ შორის, ბოლო წლის საქმიანობის პროგრამული ანგარიშისა და ფინანსური დოკუმენტების (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში) გამოქვეყნების ვალდებულება. კოდექსით განსაზღვრული არ არის, რა იგულისხმება გამოქვეყნებაში. მხო-

ლოდ ისაა აღნიშნული, რომ გამოქვეყნებული მასალა ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა დაინტერესებული პირისათვის. ამის გაკეთება შეიძლება, მაგალითად, ამ მასალის პრესაში გამოქვეყნებით ან ინტერნეტში განთავსებით.

5. საქველმოქმედო ორგანიზაციის მონაცემები (მათი ჩამონათვალი ამ მუხლის მე-16 ნაწილითაა განსაზღვრული) შეიტანება საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიან რეესტრში, რომელსაც აწარმოებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. ამ მონაცემების ნებისმიერი ცვლილების შემთხვევაში საქველმოქმედო ორგანიზაციამ 1 თვის ვადაში უნდა აცნობოს ამის შესახებ იმ საგადასახადო ორგანოს, რომლის ქვემდებარე ტერიტორიაზეც მდებარეობს იგი. საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიან რეესტრში არსებული ინფორმაცია საჯარო ინფორმაციაა და იგი ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა დაინტერესებული პირისათვის.

6. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი უქმდება მისივე ინიციატივით ან სტატუსის ჩამორთმევის შემთხვევაში. სტატუსის ჩამორთმევას, შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს წარდგინებით, ახორციელებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, თუ ორგანიზაციამ დაარღვია ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნები ან თუ მას შეუწყდა სამოქალაქო რეგისტრაცია.

7. ორგანიზაციას, რომელსაც ჩამოერთვა საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი, უფლება აქვს მოითხოვოს მისი აღდგენა, მაგრამ მხოლოდ სტატუსის ჩამორთმევის მიზეზის აღმოფხვრიდან 1 წლის შემდეგ.

8. თუ საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის ჩამორთმევის მიზეზი ამ კოდექსით დადგენილი მოთხოვნების დარღვევა იყო, ორგანიზაცია ვალდებულია სახელმწიფოს და ადგილობრივ თვითმმართველობას დაუბრუნოს საგადასახადო შეღავათებით მიღებული სარგებლის ის ნაწილი, რომელიც ამ მოთხოვნების დარღვევასთან იყო დაკავშირებული და, შესაბამისად, სახელმწიფო და ადგილობრივ ბიუჯეტებს ეკუთვნის.

9. მნიშვნელოვანია საქველმოქმედო ორგანიზაციის ლიკვიდაციის პროცედურა. ეს პროცედურა დამოკიდებულია ლიკვიდაციის საფუძველზე (თვითლიკვიდაცია, გაკოტრება, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს ან სასამართლოს მიერ რეგისტრაციის გაუქმება) და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განისაზღვრება, ამ კოდექსით კი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემდეგ დარჩენილი ქონების განაწილების საკითხია განსაზღვრული [ამ მუხლის მე-11 ნაწილი]. სახელდობრ, საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მქონე, სახელმწიფო ქონების საფუძველზე შექმნილი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შემდეგ დარჩენილი ქონება სახელმწიფოს საკუთრებაში გადადის, ავტონომიური რესპუბლიკის

ქონების საფუძველზე შექმნილი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შემდეგ დარჩენილი ქონება – ავტონომიური რესპუბლიკის საკუთრებაში [კანონი „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“, მუხლი 18], სხვა ორგანიზაციისა – მსგავსი მიზნების მქონე საქველმოქმედო ორგანიზაციის, ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – სხვა საქველმოქმედო ორგანიზაციის საკუთრებაში. ის, თუ რომელ საქველმოქმედო ორგანიზაციას უნდა გადაეცეს დარჩენილი ქონება, ამ ორგანიზაციის წესდების გადასაწყვეტია, ხოლო თუ წესდებით ეს განსაზღვრული არ არის, ამ საკითხს გადაწყვეტს სასამართლო ან საქართველოს იუსტიციის სამინისტრო.

მუხლი 33. რელიგიური ორგანიზაცია

რელიგიურ ორგანიზაციად ითვლება ორგანიზაცია, რომელიც შექმნილია რელიგიური საქმიანობის განსახორციელებლად და ასეთად რეგისტრირებულია კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

1. ის, თუ რა მიეკუთვნება რელიგიურ საქმიანობას, განსაზღვრულია ამ კოდექსის მე-15 მუხლით. ამ საქმიანობის განსახორციელებლად შექმნილი და კანონმდებლობით დადგენილი წესით რეგისტრირებული ორგანიზაცია არის რელიგიური ორგანიზაცია. სპეციალური კანონი ან რაიმე ნორმა რელიგიური ორგანიზაციებისა და მათი რეგისტრაციის წესის შესახებ, გარდა ამ კოდექსის მე-15 და 33-ე მუხლებისა, არ არსებობს. ამიტომ რელიგიური ორგანიზაციის შექმნა და მისი რეგისტრაცია შეიძლება განხორციელდეს არასამეწარმეო იურიდიული პირის შექმნისა და რეგისტრაციისთვის საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრული წესით.

2. ზემოთ აღწერილისაგან განსხვავებულ მდგომარეობაშია საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესია. იგი, საქართველოს სახელმწიფოსა და საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალურ მართლმადიდებელ ეკლესიას შორის კონსტიტუციური შეთანხმების პირველი მუხლის თანახმად, არის სახელმწიფოს მიერ აღიარებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირი (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1509.1.ვ მუხლის მიხედვით), რომელიც თავის საქმიანობას წარმართავს საეკლესიო (კანონიკური) სამართლის ნორმებით, საქართველოს კონსტიტუციის, ზემოაღნიშნული კონსტიტუციური შეთანხმებისა და საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად. ამიტომ, სხვა რელიგიური ორგანიზაციებისაგან განსხვავებით, საჭირო არ არის მისი რეგისტრაცია.

საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესიის მიერ წარმოებული სალუთისმსახურო პროდუქცია – მისი დამზადება, შემოტანა (იმპორტი), მიწოდება და შემოწირულობა, ასევე არაეკონომიკური მიზნით არსებული ქონება და მიწა განთავისუფლებულია გადასახადებისაგან [ხელმოსაწერი კონსტიტუციური შეთანხმება, მუხლი 6.5]. კონსტიტუციური შეთანხმების უპირატესი იურიდიული ძალის გამო, ეკლესია განთავისუფლებულია ხელმოსაწერი გადასახადებისაგან, მიუხედავად იმისა, ეს განთავისუფლება ასახულია თუ არა ამ კოდექსში.

მუხლი 34. რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები

1. ფიზიკურ პირებად ითვლებიან:

ა) საქართველოს მოქალაქეები;

ბ) უცხო ქვეყნის მოქალაქეები;

გ) მოქალაქეობის არმქონე პირები.

2. საქართველოს რეზიდენტად, მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში, ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღე ან მეტ ხანს ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის პერიოდში, რომელიც მთავრდება ამ საგადასახადო წელს, ან ფიზიკური პირი, რომელიც ამ საგადასახადო წლის განმავლობაში იმყოფებოდა უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში.

3. საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროდ ითვლება დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში, აგრეთვე დრო, რომლითაც იგი გაეიდა საქართველოს ფარგლების გარეთ სპეციალურად სამკურნალოდ, დასასვენებლად, მივლინებაში ან სასწავლებლად.

4. საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროს არ განეკუთვნება დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში:

ა) როგორც დიპლომატიური ან საკონსულო სტატუსის მქონე პირი ან ასეთი პირის ოჯახის წევრი;

ბ) როგორც საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების შესაბამისად მოქმედი საერთაშორისო ორგანიზაციის თანამშრომელი, ან როგორც საქართველოში უცხო ქვეყნის სახელმწიფო სამსახურში მყოფი პირი ან ასეთი პირის ოჯახის წევრი, გარდა საქართველოს მოქალაქეებისა;

გ) ერთი უცხო ქვეყნიდან მეორეში გადაადგილებისას საქართველოს ტერიტორიის გავლით;

დ) სამკურნალოდ ან დასასვენებლად.

5. საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დღედ ითვლება დღე, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში, მიუხედავად ამ ყოფნის ხანგრძლივობისა.

6. საქართველოს არარეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ამ მუხლის მიხედვით არ არის რეზიდენტი.

7. რეზიდენტის ან არარეზიდენტის სტატუსი დგინდება ყოველი საგადასახადო პერიოდის მიმართ. ამასთან, ის დღეები, რომელთა მიხედვითაც ფიზიკური პირი წინა საგადასახადო პერიოდში ჩაითვალა რეზიდენტად, არ გაითვალისწინება მომდევნო საგადასახადო პერიოდში რეზიდენტობის დადგენისას.

საქართველოს კონსტიტუციის 47-ე მუხლის თანახმად, *„საქართველოში მცხოვრებ*[1] *უცხოელ მოქალაქეებს და მოქალაქეობის არმქონე პირებს საქართველოს მოქალაქის თანაბარი უფლებანი და მოვალეობანი აქვთ, გარდა კონსტიტუციითა და კანონით გათვალისწინებული გამონაკლისებისა“*. ამ კოდექსით განსხვავებული საგადასახადო რეჟიმებია დადგენილი საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირებისთვის. ამიტომ აუცილებელია განისაზღვროს, ამ კოდექსის მიხედვით ვინ არიან ფიზიკური პირები და მათგან ვინ ჩაითვლება საქართველოს რეზიდენტად.

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ფიზიკური პირებია საქართველოსა და უცხო ქვეყნის მოქალაქენი და მოქალაქეობის არმქონე პირები.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის კონსტრუქციიდან გამომდინარე, იგი შეიძლება დაყოთ ორ წინადადებად. პირველი წინადადების თანახმად, *„საქართველოს რეზიდენტად, მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის*[2] *განმავლობაში, ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღე ან მეტ ხანს ნებისმიერი თორმეტი კალენდარული თვის პერიოდში, რომელიც მთავრდება ამ საგადასახადო წელს“*. ხოლო მეორე წინადადების თანახმად, *„საქართველოს რეზიდენტად, მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში, ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ამ საგადასახადო წლის განმავლობაში*

---

[1] ეს ცნება მოიცავს დროებით მცხოვრებსაც.

[2] ამ კოდექსის 198-ე მუხლის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადისთვის, ხოლო ამ კოდექსის სხვა ნორმათა კონტექსტიდან გამომდინარე, სოციალური და ქონების გადასახადებისა და დღგ-ისთვისაც (თუმცა, პირდაპირ არ არის განსაზღვრული) საგადასახადო წლად ითვლება კალენდარული წელი. საგადასახადო წლის განმარტებისთვის იხ., აგრეთვე, ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 34-ე ნაწილის კომენტარი.

იმყოფებოდა უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში".

ჯერ გავაანალიზოთ მეორე წინადადება. ამ წინადადებიდან გამომდინარეობს, რომ უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში მყოფი ფიზიკური პირი საქართველოს რეზიდენტად ჩაითვლება მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში, მიუხედავად იმისა, თუ რამდენ ხანს იყო იგი ამ სამსახურში. მაშასადამე, ისეთ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ეს პირი უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში იყო, ვთქვათ, მხოლოდ ერთი თვის განმავლობაში, დანარჩენი 11 თვე კი სხვა საქმიანობას ეწეოდა უცხოეთში, იგი ჩაითვლება საქართველოს რეზიდენტად და, აქედან გამომდინარე, მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში მას დაეკისრება ისეთივე საგადასახადო ვალდებულებები, როგორიც საქართველოს რეზიდენტს. ეს კი აშკარად განსხვავდება რეზიდენტობისთვის პირველი წინადადებით განსაზღვრული პირობებისაგან და ამ პირს არათანაბარ მდგომარეობაში აყენებს იმ პირთან შედარებით, რომელიც, ვთქვათ, ერთი თვის განმავლობაში იყო საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში, ოღონდ საქართველოში, დანარჩენი 11 თვე კი უცხოეთში იმყოფებოდა. ცხადია, რომ ეს პირები ერთნაირ მდგომარეობაში არიან, მაგრამ, მიუხედავად ამისა, პირველი ჩაითვლება საქართველოს რეზიდენტად, ხოლო მეორე – არა. ჩვენი აზრით, კანონმდებელს ამის თქმა არ უნდოდა და ამ ნორმის ასეთი ინტერპრეტაცია მისი უხეირო ფორმულირების ბრალია. ლოგიკურია და, ალბათ, კანონმდებელსაც იმის თქმა უნდოდა, რომ უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში ყოფნა უნდა ჩაითვალოს საქართველოში ფაქტობრივად ყოფნად. მიგვაჩნია, რომ ამ ნორმის ინტერპრეტაცია მხოლოდ ასეთი უნდა იყოს. ამის გათვალისწინებით, ამ მუხლის მე-2 ნაწილიდან ამოსაღებია მეორე წინადადება და იგი შემდეგნაირად უნდა ჩამოყალიბდეს: *„საქართველოს რეზიდენტად, მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში, ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღე ან მეტ ხანს ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის პერიოდში, რომელიც მთავრდება ამ საგადასახადო წელს",* ხოლო ამ მუხლის მე-3 ნაწილი სათანადოდ უნდა შეიცვალოს და შემდეგნაირად უნდა ჩამოყალიბდეს: *„3. საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროდ ითვლება დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში, აგრეთვე დრო, რომლის განმავლობაშიც იგი იმყოფებოდა უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში და დრო, რომლითაც იგი გაჰიდა საქართველოს ფარ-*

გლებს გარეთ სპეციალურად სამკურნალოდ, დასასვენებლად, მივლინებაში ან სასწავლებლად".

ახლა გავაანალიზოთ ამ მუხლის მე-2 ნაწილის პირველი წინადადება. ამ წინადადებიდან გამომდინარეობს, რომ მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში ფიზიკური პირის რეზიდენტობის დასადგენად საკმარისია მოიძებნოს ამ წლის ის თვე, რომლის წინა 11 კალენდარული თვისა (კალენდარული თვე იწყება თვის პირველ რიცხვში და მთავრდება იმავე თვის ბოლო დღეს) და ამ თვის განმავლობაში ეს პირი ფაქტობრივად იმყოფებოდა საქართველოში 183 დღე ან მეტ ხანს. მაშასადამე, თუ მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში ერთი ასეთი თვე მაინც მოიძებნა, ფიზიკური პირი ჩაითვლება საქართველოს რეზიდენტად. მაგრამ იმის გამოსარკვევად, საქართველოში ყოფნის რომელი დღეები უნდა ჩაითვალოს ამ 183 დღეში, უნდა გავითვალისწინოთ ამ მუხლის მე-7 ნაწილი, რომლის თანახმადაც, *„რეზიდენტის ან არარეზიდენტის სტატუსი დგინდება ყოველი საგადასახადო პერიოდის მიმართ. ამასთან, ის დღეები, რომელთა მიხედვითაც ფიზიკური პირი წინა საგადასახადო პერიოდში ჩაითვალა რეზიდენტად, არ გაითვალისწინება მომდევნო საგადასახადო პერიოდში რეზიდენტობის დადგენისას".* მაშასადამე, რეზიდენტის სტატუსის დასადგენად მნიშვნელოვანია საგადასახადო პერიოდის ცნება, რომელიც ამ კოდექსის 64-ე მუხლითაა განსაზღვრული.

ფიზიკურ პირს ეხება 64-ე მუხლის პირველი, მე-2 და მე-8 ნაწილები. პირველი ნაწილის თანახმად, *„საგადასახადო პერიოდი არის დროის მონაკვეთი, რომლითაც განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის საგადასახადო ვალდებულება (გადასახადის კუთვნილი თანხის გადახდა) კონკრეტული გადასახადის მიმართ",* ხოლო მე-2 ნაწილის თანახმად, *„საგადასახადო პერიოდი შეიძლება დაიყოს რამდენიმე საანგარიშო პერიოდად, რომელთა შედეგებზედაც გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს ეკისრება გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება".* ამ კოდექსში საგადასახადო პერიოდი ბევრჯერ არის ნახსენები, თუმცა არც ერთი გადასახადისთვის პირდაპირ არ არის განსაზღვრული, დროის რომელი მონაკვეთია შესაბამისი საგადასახადო პერიოდი. მხოლოდ კოდექსის სხვა ნორმების მიხედვით შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ საგადასახადო პერიოდი საშემოსავლო, მოგების, სოციალური და ქონების გადასახადებისთვის ემთხვევა საგადასახადო წელს (ამაზე მიუთითებს ამ კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა" ქვეპუნქტი და ის, რომ ზემოაღნიშნული გადასახადების გამოანგარიშება და გადახდა ხდება ან საგადასახადო წლის დასრულების შემდეგ, ანდა მიმდი-

ნარე გადასახდელების სახით და გადახდილი გადასახადის შესაძლო კორექტირებით საგადასახადო წლის დასრულების შემდეგ). რაც შეეხება ღდგ-ს, საქმე უფრო რთულადაა – "სემოაღნიშნული ირიბი მითითება მხოლოდ ღდგ-ის ჩასათვლელი თანხის ერთი კონკრეტული შემთხვევისთვის არსებობს (იხ. 247-ე მუხლის მე-6 ნაწილი), სხვა შემთხვევებისთვის კი ირიბი მითითებაც არ არის.

მოვიყვანოთ ორი მაგალითი ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც საგადასახადო პერიოდი ემთხვევა საგადასახადო წელს:

ა) ყოქვათ, პირი საქართველოში არ იმყოფებოდა 2004 წლის 11 იანვრამდე, ჩამოვიდა 11 იანვარს და ამის შემდეგ, 181 დღის განმავლობაში (მათ შორის, 10 დღით – იანვარში, 10 დღით – თებერვალში, 31 დღით – მარტში, 30 დღით აპრილში, 30 დღით – მაისში, 31 დღით – ივლისში, 30 დღით – სექტემბერში და 9 დღით ოქტომბერში) იყო საქართველოში და 2004 წელს არ ითვლებოდა რეზიდენტად. ასეთ შემთხვევაში იგი მთელი 2005 წლის განმავლობაში ჩაითვლება რეზიდენტად, თუ 2005 წლის იანვარში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა 2004 წლის თებერვლიდან 2005 წლის იანვრის ჩათვლით) 12 დღე მაინც იყო საქართველოში, ან 2005 წლის იანვარ-თებერვალში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა 2004 წლის მარტიდან 2005 წლის თებერვლის ჩათვლით) 22 დღე მაინც იყო საქართველოში, ან 2005 წლის იანვარ-მარტში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა 2004 წლის აპრილიდან 2005 წლის მარტის ჩათვლით) 53 დღე მაინც იყო საქართველოში, ან 2005 წლის იანვარ-აპრილში ან იანვარ-მაისში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა შესაბამისად 2004 წლის მაისიდან 2005 წლის აპრილის ჩათვლით და 2004 წლის ივნისიდან 2005 წლის მაისის ჩათვლით) 83 დღე მაინც იყო საქართველოში, ან 2005 წლის იანვარ-ივნისში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა 2004 წლის ივლისიდან 2005 წლის ივნისის ჩათვლით) 113 დღე მაინც იყო საქართველოში, ან 2005 წლის იანვარ-ივლისში ან იანვარ-აგვისტოში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა შესაბამისად 2004 წლის აგვისტოდან 2005 წლის ივლისის ჩათვლით და 2004 წლის სექტემბრიდან 2005 წლის აგვისტოს ჩათვლით) 144 დღე მაინც იყო საქართველოში, ან 2005 წლის იანვარ-სექტემბერში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა 2004 წლის ოქტომბრიდან 2005 წლის სექტემბრის ჩათვლით) 174 დღე მაინც იყო საქართველოში, ან 2005 წლის იანვარ-ოქტომბერში, იანვარ-ნოემბერში ან იანვარ-დეკემბერში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა შესაბამისად 2004 წლის ნოემბრიდან 2005 წლის ოქტომბრის ჩათვლით, 2004 წლის დეკემბრიდან 2005 წლის ნოემბრის ჩათვლით და მთელი 2005 წელი) 183 დღე მაინც იყო საქართველოში;

ბ) ვთქვათ, პირი საქართველოში არ იმყოფებოდა 2004 წლის 11 იანვრამდე, ჩამოვიდა 11 იანვარს და ამის შემდეგ, 200 დღის განმავლობაში (მათ შორის, პირველიდან 18 აგვისტომდე) იყო საქართველოში და 2004 წლის 10 აგვისტოს შეუსრულდა საქართველოში ყოფნის 183 დღე, 18 აგვისტოს კი წავიდა საქართველოდან, დაბრუნდა 1 ნოემბერს, 9 ნოემბერს ისევ წავიდა საქართველოდან და დაბრუნდა 2005 წელს. ასეთ შემთხვევაში იგი რეზიდენტად ჩაითვლება 2004 საგადასახადო წლის განმავლობაში, ხოლო 2005 საგადასახადო წლის განმავლობაში რეზიდენტად ჩაითვლება, თუ 2005 წლის იანვარ-ივნისში ან იანვარ-ივლისში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა შესაბამისად 2004 წლის ივლისიდან 2005 წლის ივნისის ჩათვლით და 2004 წლის აგვისტოდან 2005 წლის ივლისის ჩათვლით) 183–8–9=166 დღე მაინც იყო საქართველოში, ან 2005 წლის იანვარ-აგვისტოში, იანვარ-სექტემბერში ან იანვარ-ოქტომბერში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა შესაბამისად 2004 წლის სექტემბრიდან 2005 წლის აგვისტოს ჩათვლით, 2004 წლის ოქტომბრიდან 2005 წლის სექტემბრის ჩათვლით, 2004 წლის ნოემბრიდან 2005 წლის ოქტომბრის ჩათვლით) 183–9=174 დღე მაინც იყო საქართველოში, ან 2005 წლის იანვარ-ნოემბერში ან იანვარ-დეკემბერში (ამ დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვეა შესაბამისად 2004 წლის დეკემბრიდან 2005 წლის ნოემბრის ჩათვლით და მთელი 2005 წელი) 183 დღე მაინც იყო საქართველოში.

პრობლემას ქმნის ამ მუხლის მე-7 ნაწილის არსებული რედაქციაც. სახელდობრ, იმის გამო, რომ რეზიდენტის ან არარეზიდენტის სტატუსი დგინდება ყოველი საგადასახადო პერიოდის მიმართ და ის დღეები, რომელთა მიხედვითაც პირი წინა საგადასახადო პერიოდში ჩაითვალა რეზიდენტად, არ გაითვალისწინება მომდევნო საგადასახადო პერიოდში რეზიდენტობის დადგენისას, გამოდის, რომ თუ პირი რეზიდენტი იყო ერთ საგადასახადო პერიოდში, იგი რეზიდენტად არ ჩაითვლება მომდევნო საგადასახადო პერიოდში, სანამ უწყვეტი 12 თვის განმავლობაში საქართველოში მისი ფაქტობრივად ყოფნის დრო, იმ დღეების გამოკლებით, რომელთა მიხედვითაც იგი წინა საგადასახადო პერიოდში ჩაითვალა რეზიდენტად, 183 დღე არ გახდება. მაგალითად, „ბ“ ქვეპუნქტში აღწერილ მაგალითში 2005 საგადასახადო წლისთვის ნებისმიერი ფიზიკური პირი რეზიდენტის სტატუსს მიიღებს მხოლოდ 2005 წელს საქართველოში ფაქტობრივად ყოფნის 166-ე, 174-ე ან 183-ე დღეს, ანუ მანამდე იგი იქნება არარეზიდენტის საგადასახადო რეჟიმში, ხოლო როგორც კი მიიღებს რეზიდენტის სტატუსს, ეს სტატუსი გავრცელდება მთელ საგადასახადო პერიოდზე, ანუ იმ დროზეც, როდესაც იგი მოქმედებდა როგორც არარეზიდენტი და, შესა-

ბამისად, მას მოუწევს გადახდილი გადასახადების გადაანგარიშება.

3. ამ მუხლის მე-3 – მე-5 ნაწილებით განსაზღვრულია, რა ითვლება საქართველოში ფაქტობრივად ყოფნის დროდ და რა არ მიეკუთვნება ფაქტობრივად ყოფნის დროს, აგრეთვე, რა ითვლება საქართველოში ფაქტობრივად ყოფნის დღედ, რაც კომენტარის გარეშეც საკმაოდ გასაგებია.

4. ამ მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, თუ ზემოაღნიშნული კრიტერიუმების მიხედვით პირი არ არის საქართველოს რეზიდენტი, იგი არარეზიდენტად ითვლება.

მუხლი 35. ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი და ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი

1. ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ადგილად ითვლება ადგილი, რომელსაც იგი, ჩვეულებრივ, საცხოვრებლად ირჩევს, ან მისი ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. არასრულწლოვნის საცხოვრებელ ადგილად ითვლება მშობლის უფლების მქონე მშობლების საცხოვრებელი ადგილი, ხოლო სამეურვეო ან სამზრუნველო პირის საცხოვრებელ ადგილად – მეურვის ან მზრუნველის საცხოვრებელი ადგილი.

3. ფიზიკური პირის ფაქტობრივად ყოფნის ადგილად ითვლება მისი დროებითი საცხოვრებელი ადგილი, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

4. სამხედრო მოსამსახურის, აგრეთვე სამუშაოს ხასიათიდან და პირობებიდან გამომდინარე მუდმივად გადაადგილებადი ფიზიკური პირის ფაქტობრივად ყოფნის ადგილად ითვლება ადგილი, სადაც იგი ფაქტობრივად ცხოვრობს ან რეგისტრირებულია დადგენილი წესით (მათ შორის, სამხედრო ნაწილების დისლოკაციის ან შესაბამისი საწარმოების მდებარეობის ადგილი).

5. თუ ფიზიკურ პირს რამდენიმე საცხოვრებელი (ბინა ან სხვა საცხოვრებელი) აქვს, მის საცხოვრებელ ადგილს ან ფაქტობრივად ყოფნის ადგილს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო ამ ფიზიკურ პირთან შეთანხმებით.

1. ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით განსაზღვრება გადასახადის გადამხდელად მისი აღრიცხვის ადგილი (იხ. მე-100 მუხლი), ხოგიერთ შემთხვევაში – საწარმოს მართვის ადგილი (იხ. 28-ე მუხლი), საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ადგილი. ამიტომ აუცილებელია, ზუსტად და არაორაზროვნად განისაზღვროს საცხოვრებელი ადგილის დადგენის წესი. სამწუხაროდ, ამ მუხლით მოცემული განმარტება ორაზროვანია. მარ-

თლაც, ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, *„ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ადგილად ითვლება ადგილი, რომელსაც იგი, ჩვეულებრივ, საცხოვრებლად ირჩევს, არ მისი ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული“*. გაუგებარია, რომელია საცხოვრებელი ადგილი: რომელსაც იგი ირჩევს თუ, რომელიც მისი ფაქტობრივად ყოფნის ადგილია? ვინ ადგენს ამას: თავად ფიზიკური პირი თუ საგადასახადო ინსპექცია? თუ ამას ადგენს საგადასახადო ინსპექცია, მაშინ რომელმა ინსპექციამ უნდა დაადგინოს: რომლის ქვემდებარე ტერიტორიაზეც პირის მიერ ჩვეულებრივ არჩეული საცხოვრებელი ადგილია თუ, რომლის ქვემდებარე ტერიტორიაზეც მისი ფაქტობრივად ყოფნის ადგილია და რა კრიტერიუმით უნდა დადგინდეს, პირის მიერ ჩვეულებრივ არჩეული საცხოვრებელი ადგილი უნდა ჩაითვალოს საცხოვრებელ ადგილად, თუ მისი ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი? ამ კითხვებზე პასუხის გაცემის გარეშე არაერთი გადაუჭრელი დავა შეიძლება დაიწყოს.

ჩვენი აზრით, ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ადგილად უნდა ჩაითვალოს საქართველოში მისი რეგისტრაციის ადგილი, რომელიც განისაზღვრება კანონით „საქართველოს მოქალაქეობა და საქართველოში მცხოვრებ უცხოელთა რეგისტრაციის, პირადობის (ბინადრობის) მოწმობისა და საქართველოს მოქალაქის პასპორტის გაცემის წესის შესახებ“, ხოლო თუ იგი საქართველოში რეგისტრირებული არ არის – მისი ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი და შესაბამისად უნდა შეიცვალოს ამ მუხლის პირველი ნაწილის რედაქცია.

2. ამ მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, თუ ფიზიკურ პირს რამდენიმე საცხოვრებელი აქვს, მის საცხოვრებელ ადგილს ან ფაქტობრივად ყოფნის ადგილს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო ამ ფიზიკურ პირთან შეთანხმებით. აქაც ისმის სემოალნიშნული კითხვები და გაუგებარია, როგორ უნდა გადაწყდეს საკითხი, თუ საგადასახადო ორგანო და ფიზიკური პირი ვერ შეთანხმდნენ?

ჩვენი აზრით, ამ მუხლის პირველ ნაწილთან დაკავშირებული რეკომენდაციის გათვალისწინებით, ეს ნაწილი ასე უნდა ჩამოყალიბდეს: „ე. თუ ფიზიკურ პირს რამდენიმე საცხოვრებელი (ბინა ან სხვა საცხოვრებელი) აქვს და იგი რეგისტრირებული არ არის „საქართველოს მოქალაქეთა და საქართველოში მცხოვრებ უცხოელთა რეგისტრაციის, პირადობის (ბინადრობის) მოწმობისა და საქართველოს მოქალაქის პასპორტის გაცემის წესის შესახებ“ კანონის მიხედვით, მისი ფაქტობრივად ყოფნის ადგილად ჩაითვლება ადგილი, სადაც იგი უფრო მეტ დროს ატარებს საგადასახადო წლის განმავლობაში. ამ ადგილს, ფიზიკურ პირთან შეთანხმებით,

განსაზღვრავს ის საგადასახადო ორგანო, რომლის ქვემდებარე ტერიტორიაზეც პირი მეტ დროს ატარებს, ხოლო შეთანხმების მიუღწეველობისას – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი“.

3. ამ მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილებით დადგენილია ფიზიკური პირის ფაქტობრივად ყოფნის ადგილის განსაზღვრის წესი. სახელდობრ, ფიზიკური პირის ფაქტობრივად ყოფნის ადგილად, როგორც წესი, ითვლება მისი დროებითი საცხოვრებელი ადგილი. მაგრამ თუ იგი სამხედრო მოსამსახურეა ან, სამუშაოს ხასიათიდან და პირობებიდან გამომდინარე, მუდმივად გადაადგილდება, მისი ფაქტობრივად ყოფნის ადგილად ითვლება ადგილი, სადაც იგი ფაქტობრივად ცხოვრობს ან რეგისტრირებულია დადგენილი წესით. აქაც ჩნდება რამდენიმე უპასუხო კითხვა: თუ პირი რეგისტრირებულია ერთ ადგილას, დროებით კი სხვაგან ცხოვრობს, რომელია ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი და ვინ ადგენს მას? თუ პირი მუდმივად გადაადგილდება და ამის გამო მუდმივად იცვლის დროებით საცხოვრებელ ადგილს, რომელი მათგანი ჩაითვლება ფაქტობრივად ყოფნის ადგილად და ვინ ადგენს მას?

ჩვენი აზრით, ამ მუხლის პირველ და მე-5 ნაწილებთან დაკავშირებული რეკომენდაციების გათვალისწინებით, მე-4 ნაწილიდან ამოსაღებია სიტყვები „ან რეგისტრირებულია დადგენილი წესით“.

4. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, არასრულწლოვანის საცხოვრებელ ადგილად ითვლება მშობლის უფლების მქონე პირების საცხოვრებელი ადგილი, ხოლო სამეურვეო ან სამწრუნველო პირის საცხოვრებელ ადგილად – მეურვის ან მწრუნველის საცხოვრებელი ადგილი.

მუხლი 36. მეწარმე ფიზიკური პირი

1. მეწარმე ფიზიკურ პირად ითვლება:

ა) ინდივიდუალური საწარმო – ფიზიკური პირი, თუ ის „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით არის ინდივიდუალური მეწარმე;

ბ) ფიზიკური პირი, თუ ის ახორციელებს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტით განსაზღვრულ საქმიანობას.

2. ფიზიკური პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება რეგისტრაციის, ლიცენზიის ან ნებართვის აღების დადგენილი წესის დარღვევით არ არის ამ ფიზიკური პირის დაბეგვრის მიზნით მისი მეწარმე ფიზიკურ პირად არცნობის საფუძველი.

1. ამ კოდექსით განსაზღვრული მეწარმე ფიზიკური პირის ცნება განსხვავდება „მეწარმეთა შესახებ“ კანონით განსაზღვრული ცნებისაგან. იგი მოიცავს იმ პირებსაც, რომელთა საქმიანობა, „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის თანახმად, არ ითვლება სამეწარმეო საქმიანობად. აქედან გამომდინარე, ამ მუხლით განსაზღვრული მნიშვნელობით მისი გამოყენება შეიძლება მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობებში (ამაზე პირდაპირ მიუთითებს ამ კოდექსის მე-11 მუხლი).

ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მეწარმე ფიზიკურ პირად ითვლება:

ა) ინდივიდუალური მეწარმე (განმარტებისთვის იხ. გლოსარიუმი);

ბ) ფიზიკური პირი, თუ იგი ეწევა „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტით განსაზღვრულ საქმიანობას, სახელდობრ, სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტორულ, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის, საგადასახადო კონსულტანტთა), სასოფლო-სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობას. უნდა შეენიშნოთ, რომ ასეთი საქმიანობა, „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობად არ ითვლება.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნით, ფიზიკური პირი მეწარმე ფიზიკურ პირად ჩაითვლება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა რეგისტრაციის, ლიცენზიის ან ნებართვის აღების დადგენილი წესის დარღვევით.

მუხლი 37. მეწარმე ფიზიკური პირის საქმიანობის ადგილი

მეწარმე ფიზიკური პირის საქმიანობის ადგილად ითვლება მისი ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი.

ამ მუხლის თანახმად, მეწარმე ფიზიკური პირის საქმიანობის ადგილად ითვლება მისი ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი. მაგრამ განსაზღვრული არ არის, რა პარამეტრების მიხედვით უნდა განისაზღვროს ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი და ვინ უნდა განსაზღვროს იგი.

თავი IV
გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო აგენტები

მუხლი 38. გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი

1. გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

2. საგადასახადო აგენტი არის პირი, რომელმაც ამ კოდექსით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება.

3. საგადასახადო აგენტი უფლებათა და მოვალეობათა თვალსაზრისით გათანაბრებულია გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსის მიზნებისათვის.

1. გადასახადის გადახდის ვალდებულება შეიძლება ჰქონდეს:

ა) პირს, რომელიც რეგისტრირებულია გადასახადის გადამხდელად (მეწარმე და მასთან ამ კოდექსით გათანაბრებული ფიზიკური პირი; „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის შესაბამისი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით არსებული პირი – შპს, სს, სპს და ა. შ.; სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად შექმნილი ორგანიზაციული წარმონაქმნი – კავშირი, ფონდი, არარეგისტრირებული კავშირი, ამხანაგობა და სხვ.);

ბ) პირს, რომელიც არ არის, მაგრამ ვალდებულია, რეგისტრირებული იყოს გადასახადის გადამხდელად (წინა პუნქტში ჩამოთვლილი პირები, რომლებსაც გაელილი არა აქვთ რეგისტრაცია საგადასახადო ორგანოში);

გ) პირს, რომელიც არ არის და არც აქვს ვალდებულება, რეგისტრირებული იყოს გადასახადის გადამხდელად (მაგალითად, დაქირავებული პირი, რომელიც შემოსავალს იღებს მხოლოდ ხელფასის სახით და არ აქვს დეკლარირების ვალდებულება).

„ა“-„გ“ პუნქტებში ჩამოთვლილი ყველა პირი იწოდება გადასახადის გადამხდელად.

2. საგადასახადო აგენტის მაგალითია დამქირავებელი, რომელსაც ამ კოდექსის მიხედვით ევალება გადასახადის გადამხდელისათვის (დაქირავებულისათვის) საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშება, დაკავება და ბიუჯეტში გადარიცხვა.

3. საგადასახადო აგენტს თავისი ფუნქციების შესრულებისას შეიძლება იგივე პასუხისმგებლობა დაეკისროს, რაც გადასახადის გადამხდელს – თავისი ფუნქციის შესრულებისას. ამიტომ უფლებებისა და მოვალეობების თვალსაზრისით ისინი გათანაბრებულნი არიან.

მუხლი 39. გადასახადის გადამხდელთა უფლებები

1. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს:

ა) საგადასახადო ორგანოებისაგან მიიღოს ინფორმაცია საგადასახადო კანონმდებლობის, გადასახადის გადამხდელთა უფლებების, საგადასახადო ორგანოთა და მათი თანამდებობის პირთა უფლებამოსილებების შესახებ, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე;

ბ) პირადად ან თავისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით წარმოადგინოს საკუთარი ინტერესები საგადასახადო ორგანოებში; საგადასახადო ურთიერთობისას ნებისმიერ დროს შეცვალოს თავისი წარმომადგენელი;

გ) ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათებით ან გათავისუფლდეს გადასახადებისაგან საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლებითა და წესით;

დ) დროულად დაიბრუნოს ან/და ჩაითვალოს სხვა გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში ზედმეტად გადახდილი ან/და ზედმეტად ამოღებული გადასახადის ან/და სანქციის თანხა;

ე) კანონით დადგენილი წესით გაეცნოს მის შესახებ საგადასახადო ორგანოებში არსებულ ინფორმაციას;

ვ) დაესწროს მის მიმართ ჩატარებულ გასვლით საგადასახადო შემოწმებას;

ზ) მიიღოს საგადასახადო შემოწმების აქტისა და საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების დედანი ან დამოწმებული ასლი, აგრეთვე „საგადასახადო მოთხოვნა“;

თ) საგადასახადო ორგანოთა თანამდებობის პირებს მოსთხოვოს კანონმდებლობის დაცვა გადასახადის გადამხდელებთან დაკავშირებულ მოქმედებათა განხორციელებისას;

ი) საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს წარუდგინოს ახსნა-განმარტებები ჩატარებულ საგადასახადო შემოწმებათა აქტების შესახებ, აგრეთვე გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის თაობაზე;

კ) ამ კოდექსით განსაზღვრული გარემოებების არსებობისას დადგენილი წესით მოითხოვოს მის მიერ ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომის გამოყენება, პასუხისმგებლობის შემსუბუქება ან პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლება;

ლ) კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს მისთვის წარდგენილი „საგადასახადო მოთხოვნა“, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოთა და მათი თანამდებობის პირთა სხვა გადაწყვეტილებები და ქმედებები;

მ) არ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოთა და მათი თანამდებობის პირთა ამ კოდექსთან და საქართველოს სხვა კანონებთან შეუსაბამო აქტები და მოთხოვნები;

ნ) საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს მოსთხოვოს საგადასახადო საიდუმლოების დაცვა;

ო) კანონით დადგენილი წესით მოითხოვოს და მიიღოს საგადასახადო ორგანოთა და მათი თანამდებობის პირთა უკანონო გადაწყვეტილებების ან ქმედებების შედეგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურება;

პ) სამართალდამცავ და სხვა მაკონტროლებელ ორგანოებს, გარდა საგადასახადო ორგანოებისა, არ წარუდგინოს დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების განსაზღვრასთან, გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამ კოდექსით ასეთი უფლებამოსილება გადაცემული აქვს სხვა ორგანოებს.

2. გადასახადის გადამხდელის უფლებები არ შემოიფარგლება ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული უფლებებით.

1. 1-ლი ნაწილის რამდენიმე ქვეპუნქტი მოითხოვს დაზუსტებას:

ბ) კანონისმიერი[1] ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის ცნება განსაზღვრულია 43-ე მუხლით;

გ) საგადასახადო შეღავათისა და გადასახადისაგან განთავისუფლების არსი აღწერილია ამ კოდექსის 65-ე მუხლში;

დ) ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების საკმაოდ ხანგრძლივი ვადა დადგენილია ამ კოდექსის 71-ე და 251-ე მუხლებით; რაც შეეხება ზედმეტად **გადახდევინებულ** („ამოღებულ") თანხას, გადასახადის გადამხდელს უფლება უნდა ჰქონდეს, დაუყოვნებლივ, მოთხოვნისთანავე დაიბრუნოს იგი (სამართლიანობა მოითხოვს ამ პრინციპის გაერცელებას ზედმეტად **გადახდილ** თანხაზეც. არაეის დაუთელია, რა ზარალს აყენებს გადასახადის გადამ-

[1] უნდა შევნიშნოთ, რომ ტერმინი „კანონიერი" ამ კონტექსტში ძლიერ უხერხულობას წარმოშობს. გამოდის, რომ „უფლებამოსილი წარმომადგენელი" უკანონო წარმომადგენელია. სინამდვილეში აქ იგულისხმება, რომ ერთი ტიპის წარმომადგენლის უფლებამოსილება და მისი (უფლებამოსილების) ფარგლები კანონმდებლობით არის განსაზღვრული, ხოლო მეორე ტიპისთვის – წარმდგენის (გადასახადის გადამხდელის) მიერ. ამიტომ, აღნიშნული ცნების განსასაზღვრად ავიღებთ ტერმინის – „კანონისმიერი" – გამოყენება და ამ კოდექსში შესაბამისი შესწორებების შეტანა. კომენტირებისას ჩვენ სწორედ ამ ტერმინს გამოვიყენებთ.

ხდელს ან, თუნდაც, სახელმწიფო ბიუჯეტს სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოსაყენებელი თანხის 6 თვით გაჩერება. მით უფრო, რომ არავითარი პასუხისმგებლობა, თუნდაც საურავის სახით, თანხის ამ ვადაში დაუბრუნებლობისათვის საგადასახადო ორგანოს არ ეკისრება), რადგან საწინააღმდეგოს დამტკიცებას ხშირად გამოუსწორებელი შედეგის მოტანა შეუძლია – ნორმალურ პირობებში მეწარმეს თითოეული ლარის მოძრაობა (მათ შორის, კუთვნილი გადასახადის გადახდაც) დაგეგმილი აქვს. ამ თანხის წართმევა ბიზნესის შეფერხებით, შეჩერებით და გასაღების ბაზრის დაკარგვით იმუქრება. ეს კი, თავის მხრივ, შეიძლება არაპატიოსანი კონკურენციის საგნად იქნეს გამოყენებული, ამ მეწარმის კონკურენტებისა და საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის კორუფციული გარიგების შედეგად. უფრო მეტიც, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი თავად შეიძლება აღმოჩნდეს ამ მეწარმის ფაქტობრივი კონკურენტი, რადგან, 56-ე მუხლით დაწესებული შეჩერების მიუხედავად, მას არ ეკრძალება ამა თუ იმ საწარმოს აქციონერობა (დამფუძნებელ პარტნიორად ყოფნა);

ო) გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, მოითხოვოს კანონმდებლობის დაცვა როგორც მის მიმართ განხორციელებული მოქმედების (უმოქმედობის) დროს, ისე სხვა გადასახადის გადამხდელების მიმართ განხორციელებული მოქმედების (უმოქმედობის) დროს. ეს უფლება გამომდინარეობს თავისუფალი და პატიოსანი კონკურენციის პრინციპიდან;

კ) – უხერხულად ჩამოყალიბებული წინადადებაა. იგულისხმება, რომ თუკი გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოყენებულია პასუხისმგებლობის უფრო მძიმე ზომა, ვიდრე სინამდვილეშია უნდა გამოყენებულიყო, მას უფლება აქვს, მოითხოვოს უფრო მსუბუქი სანქციის გამოყენება;

მ) – ამ უფლების განხორციელება, მოცემული კოდექსის შინაარსიდან გამომდინარე, საკმაოდ პრობლემატურია, რადგან „არშესრულება“ გადასახადის გადამხდელისაგან ხშირ შემთხვევაში მოითხოვს დამატებით ქმედებებს – პასუხის გაცემას (შესაგებლის სახით), განაჩივრებას და ა. შ. მით უმეტეს, რომ ყველა ამ ქმედების ჩასატარებლად საკმაოდ მჭიდრო ვადებია დაწესებული, ხოლო ამ ვადების გადაცილება შესაბამისი მოთხოვნის დაკმაყოფილების ვალდებულებას წარმოშობს;

ნ) საგადასახადო საიდუმლოების არსი დადგენილია ამ კოდექსის 122-ე მუხლით;

ო) იხ. 55-ე მუხლის კომენტარი;

პ) ამ ქვეპუნქტში მოხსენიებულ „სხვა ორგანოებში“ იგულისხმება საბაჟო ორგანოები მათი კომპეტენციის ფარგლებში. იხ. აგრეთვე 98-ე მუხლის კომენტარი.

საინტერესოა, რომ არც ამ მუხლში და არც მთლიანად კოდექსში არ აისახა ამ კოდექსის პროექტის შემუშავებისას ხელისუფლების მიერ ყველაზე მეტად რეკლამირებული ნორმა, კანონის ორაზროვნებისა თუ ბუნდოვანების გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ განმარტების შესახებ.

ამ მუხლის მე-2 ნაწილის დებულების მიუხედავად, კარგი იქნებოდა, აქვე ასახულიყო გადასახადის გადამხდელის უფლება სტაბილურ საგადასახადო გარემოში საქმიანობის შესახებ, რაც ნიშნავს საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებათა ძალაში ისეთ ვადაში შესვლას, რომელიც გონივრული იქნებოდა საქმიანობის შესაბამისად დასაგეგმად; ან, თუნდაც უფლება მის მიმართ განსახორციელებელი გასულითი საგადასახადო შემოწმების გადავადების თაობაზე.

მუხლი 40. გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის უზრუნველყოფა

1. გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით. (22.04.2005 N 1414)

2. გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის წესები განისაზღვრება ამ კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით.

3. გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის უზრუნველყოფის ვალდებულებათა შეუსრულებლობა ან არაჯეროვნად შესრულება იწვევს კანონით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას.

1. გადასახადის გადამხდელის უფლებები არ შეიძლება ადამიანის უფლებებსა და თავისუფლებაზე ნაკლები ან შეზღუდული იყოს, რადგან ეს უფლებები და თავისუფლება ადამიანის ცხოვრებისა და საქმიანობის ყველა სფეროს ეხება. საქმიანობის განხორციელება კი ადამიანს შეუძლია როგორც უშუალოდ (ფიზიკური პირი - მეწარმე), ისე იურიდიული პირის მეშვეობით. სწორედ ამ საქმიანობის განხორციელებით მიღებული შემოსავალი ან შეძენილი ქონება წარმოადგენს დაბეგვრის ობიექტს. საქართველოს კონსტიტუციის მე-7 მუხლი ადგენს: *„სახელმწიფო ცნობს და იცავს ადამიანის საყოველთაოდ აღიარებულ უფლებებსა და თავისუფლებებს, როგორც წარუვალ და უზენაეს ადამიანურ ღირებულებებს. ხელისუფლების განხორციელებისას ხალხი და სახელმწიფო შეზღუდული არიან ამ უფლებებითა და თავისუფლებებით, როგორც უშუალოდ მოქმედი სამართლით.“* ე. ი. გარდა იმისა, რომ ეს უფ-

ლებები „წარუვალ და უსენაეს ადამიანურ ღირებულებებს“ წარმოადგენს, ისინი თავად არის „უშუალოდ მოქმედი სამართალი“, მიუხედავად იმისა, ჩაწერილია თუ არა ისინი კანონში (მათ შორის, კონსტიტუციაშიც).

მიუხედავად წინამდებარე მუხლის 1-ლ ნაწილში ჩაწერილი გარანტიისა, აღნიშნული უფლებების დარღვევა მრავალად არის ამ კოდექსში. ეს განსაკუთრებით ეხება საგადასახადო კონტროლისა და საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს. ამდენად, ეს „გარანტირებულობა“ პრაქტიკულად, ფიქტიურ სახეს იღებს.

3. სამწუხაროდ, საზოგადოებისათვის ნაკლებად არის ცნობილი, რომელიმე თანამდებობის პირისთვის ამ ნაწილით განსაზღვრული პასუხისმგებლობის დაკისრების შემთხვევები. ეს სულაც არ ნიშნავს, რომ გადამხდელთა უფლებები არ ირღვევა.

მუხლი 41. გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებები

1. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია:

ა) შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით;

ბ) ამ კოდექსით დადგენილი წესით აღრიცხვაზე დადგეს შესაბამისი საგადასახადო ორგანოში;

გ) გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღრიცხოს ^ მოსავლები, ხარჯები და გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები;

დ) კანონმდებლობით დადგენილი წესით, საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები, ცნობები და ბუღალტრული ანგარიშგება იმ გადასახადებზე, რომელთა მიმართაც იგი ითვლება გადასახადის გადამხდელად;

ე) საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები);

ვ) შეასრულოს საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირთა კანონიერი მოთხოვნები საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით, აგრეთვე ხელი არ შეუშალოს ამ თანამდებობის პირებს სამსახურებრივი უფლებამოსილების განხორციელებისას;

ზ) განაცხადოს საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის ან გადასახადებისაგან გათავისუფლების შესახებ და საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს ან

საგადასახადო აგენტს წარუდგინოს საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტები;

თ) უზრუნველყოს იმ დოკუმენტების შენახვა, რომელთა საფუძველზედაც ხდება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვა და საგადასახადო დეკლარაციების შედგენა, აგრეთვე შემოსავლისა და მოგების მიღების, გაწეული ხარჯებისა და გადახდილი ან/და დაკავებული გადასახადების დამადასტურებელი დოკუმენტების შენახვა 6 წლის ვადით;

ი) შეასრულოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სხვა ვალდებულებები.

2. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს ცნობები:

ა) ბანკებში და საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელ სხვა ორგანიზაციებში საბანკო ან სხვა ანგარიშების გახსნის შესახებ, ასეთი ანგარიშების გახსნიდან 5 დღის ვადაში. ამასთან, საქართველოს საწარმოები, საქართველოს ორგანიზაციები და მუწარმე ფიზიკური პირები წარადგენენ ინფორმაციას როგორც საქართველოში, ისე საქართველოს ფარგლების გარეთ გახსნილი ანგარიშების შესახებ, ხოლო უცხოური საწარმოები და ორგანიზაციები – მხოლოდ საქართველოში გახსნილი ანგარიშებისა და იმ ანგარიშების შესახებ, რომლებითაც ისინი ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოში;

ბ) საწარმოს ქვედანაყოფების რეგისტრაციის, რეორგანიზაციის ან ლიკვიდაციის შესახებ, მათი რეგისტრაციიდან, რეორგანიზაციიდან ან ლიკვიდაციიდან 10 დღის ვადაში, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული წესის შესაბამისად;

გ) საწარმოს გაკოტრებულად გამოცხადების, ლიკვიდაციის ან რეორგანიზაციის შესახებ, ასეთი გადაწყვეტილების მიღებიდან 10 დღის ვადაში, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული წესის შესაბამისად;

დ) საქმიანობის ადგილის, მართვის ადგილის ან ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილის შეცვლის შესახებ, ასეთი გადაწყვეტილების მიღებიდან 10 დღის ვადაში, ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული წესის შესაბამისად.

3. გადასახადის გადამხდელი ამ მუხლით გათვალისწინებულ ცნობებს საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული ფორმით.

4. საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და სა-

ქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

1. ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი ეწინააღმდეგება გადასახადის ცნებას, რადგან მე-6 მუხლის მიხედვით *„გადასახადი არის ... უპირობო ფულადი შენატანი“.*

ამ კოდექსის 57-ე მუხლის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულება არის გადასახადის გადახდის ვალდებულება;

2. ამ ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტებით აღწერილია ის ცნობები, რომელთა წარდგენაც ევალება გადასახადის გადამხდელს. ამასთან, „ბ“-„დ“ ქვეპუნქტებში ხსენებული წესი დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 18 იანვრის N27 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით „გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო აღრიცხვის (რეგისტრაციის) წესის შესახებ“;

4. გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობა დგინდება ამ კოდექსით, „საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით“ და „საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსით“.

მუხლი 42. საგადასახადო აგენტთა ვალდებულებები

1. საგადასახადო აგენტი ვალდებულია:

ა) სწორად და დროულად გამოიანგარიშოს, გადასახადის გადამხდელს დაუკავოს და შესაბამის ბიუჯეტებში გადარიცხოს სათანადო გადასახადები;

ბ) აღრიცხოს ყოველი გადასახადის გადამხდელისათვის დარიცხული და მის მიერ გადახდილი შემოსავლები, აგრეთვე დარიცხული, დაკავებული და ბიუჯეტებში გადარიცხული გადასახადები;

გ) საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს გადასახადების გამოანგარიშების, დაკავებისა და გადახდის სისწორის კონტროლის განსახორციელებლად აუცილებელი დოკუმენტები;

დ) შეასრულოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სხვა ვალდებულებები.

2. საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში საგადასახადო აგენტს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

1. რამდენადაც პირის მიერ საგადასახადო აგენტის ფუნქციის განსახორციელებლად შეძარებით ვიწრო ფარგლებია დადგენილი, ვიდრე გადასახადის გადამხდელის ფუნქციისათვის, საგადასახადო აგენტის ვალდებულებების ჩამონათვალი შესაბამისად უფრო მცირეა, ვიდრე გადასახადის გადამხდელისა.

2. იხ. 41-ე მუხლის მე-4 ნაწილის კომენტარი.

მუხლი 43. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წარმომადგენელი

1. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობა მიიღოს თავისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით. საგადასახადო ურთიერთობებში ზემოაღნიშნული პირის პირადად მონაწილეობა უფლებას არ ართმევს მას, ჰყავდეს წარმომადგენელი, ისევე, როგორც წარმომადგენლის მონაწილეობა უფლებას არ ართმევს მას, პირადად მიიღოს მონაწილეობა აღნიშნულ ურთიერთობებში.

2. საწარმოს/ორგანიზაციის კანონიერ წარმომადგენლებად ითვლებიან მისი ორგანოები ან/და საქართველოს საკანონმდებლო აქტებითა და ამ საწარმოს/ორგანიზაციის სადამფუძნებლო დოკუმენტებით უფლებამოსილი სხვა პირები. ფიზიკური პირის კანონიერ წარმომადგენლად ითვლება პირი, რომელიც ამ კოდექსისა და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტების საფუძველზე ახორციელებს შესაბამის უფლებამოსილებას.

3. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის კანონიერი წარმომადგენლის ქმედება, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო ურთიერთობებში ზემოაღნიშნული პირის მონაწილეობასთან, ითვლება თვით ამ პირის ქმედებად.

4. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის უფლებამოსილ წარმომადგენლად ითვლება პირი, რომელიც ზემოაღნიშნული პირის რწმუნებით უფლებამოსილია წარმოადგინოს მისი ინტერესები საგადასახადო ორგანოებთან ან/და საგადასახადო ურთიერთობების სხვა მონაწილეებთან ურთიერთობებში, აგრეთვე სასამართლოში. (22.04.2005 N 1414)

5. საწარმოს/ორგანიზაციის უფლებამოსილი წარმომადგენელი მოქმედებს ამ საწარმოს/ორგანიზაციის მიერ გაცემული მინდობილობის საფუძველზე, ხოლო ფიზიკური პირის უფლებამოსილი წარმომადგენელი – ამ ფიზიკური პირის მიერ გაცემული და ნოტარიულად დადასტურებული მინდობილობის ან საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით მინდობილობასთან გათანაბრებული სხვა

დოკუმენტის საფუძველზე, ასეთი მინდობილობით ან სხვა დოკუმენტით განსაზღვრული უფლებამოსილების ფარგლებში.

მუხლი განმარტავს კანონისმიერი და უფლებამოსილი წარმომადგენლების ვინაობას და აღწერს მათი უფლებამოსილების დამადასტურებელ დოკუმენტს.

1. ამ ნაწილით აღიარებულია გადასახადის გადამხდელის (საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის) უფლება, საგადასახადო ურთიერთობებსა და სასამართლოში მონაწილეობა მიიღოს უშუალოდ ან/და წარმომადგენლის მეშვეობით. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის უშუალო მონაწილეობა ამ ურთიერთობებში ხელს არ უშლის მას, იყოლიოს და ნებისმიერ დროს შეცვალოს წარმომადგენელი, ისე, როგორც წარმომადგენლის მონაწილეობა ხელს არ უშლის გადასახადის გადამხდელის უშუალო მონაწილეობას ამ ურთიერთობებში.

2. ორგანიზაციული წარმონაქმნის (საწარმოს ან ორგანიზაციის) კანონისმიერ წარმომადგენლად ითვლება პირი, რომელსაც წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების განხორციელება ეკისრება კანონებითა და სადამფუძნებლო დოკუმენტებით – დირექტორ(ებ)ი, გამგეობის თავმჯდომარე ან წევრები, პროკურისტი და ა.შ. ფიზიკური პირის კანონისმიერი წარმომადგენელი შეიძლება იყოს, მაგალითად, პროკურისტი „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-10 მუხლის შესაბამისად, ან, ეთქვათ, ქმედობაუუნარო პირის მეურვე. ამასთან, მე-3 ნაწილით, კანონისმიერი წარმომადგენლის ქმედება განიხილება წარმდგენის (გადასახადის გადამხდელის) ქმედებად.

4. გადასახადის გადამხდელის **უფლებამოსილი** წარმომადგენელია პირი, რომელსაც გადასახადის გადამხდელმა მიანიჭა ეს უფლებამოსილება, მაგალითად, ადვოკატი.

მუხლი 44. საგადასახადო ორგანოებთან მიმოწერა

1. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსთვის გასაგზავნი ნებისმიერი დოკუმენტი შედგენილი უნდა იყოს წერილობითი ფორმით, ხელმოწერილი უნდა იყოს მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მიერ (გვარის, სახელისა და თანამდებობის მითითებით) და დამოწმებული უნდა იყოს ბეჭდით (თუ აქვს ბეჭედი). ადრესატს უნდა გადაეცეს დოკუმენტის დედანი ან დამოწმებული ასლი.

2. „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“, საგადასახადო დეკლარაცია, შესაგებელი, სხვა დოკუმენტი ან წერილი გადაცემუ-

ლად ითვლება, თუ იგი გაიგზავნა დაზღვეული საფოსტო გზავნილით ან ჩაბარდა უშუალოდ საგადასახადო ორგანოში.

3. დაზღვეული საფოსტო გზავნილით გაგზავნის შემთხვევაში დოკუმენტის/წერილის გადაცემის თარიღად ითვლება საგადასახადო ორგანოს მიერ საფოსტო გზავნილის მიღების თარიღი, ხოლო თუ დოკუმენტის/წერილის გადაცემისთვის დადგენილია ვადა – დაზღვეული საფოსტო გზავნილის გაგზავნის თარიღი.

ამ მუხლის კომენტირებისას როგორც გადასახადის გადამხდელს, ასევე საგადასახადო აგენტსა და სხვა ვალდებულ პირს მოვიხსენიებთ, როგორც გადასახადის გადამხდელს.

1. ამ მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოსთვის გაგზავნილ ნებისმიერ დოკუმენტს მხოლოდ იმ შემთხვევაში ექნება იურიდიული ძალა, თუ გადასახადის გადამხდელი შეასრულებს შემდეგ პირობებს:

- დოკუმენტი შედგენილი უნდა იყოს წერილობითი ფორმით და მასში აღნიშნული უნდა იყოს ხელმომწერის გვარი, სახელი და თანამდებობა;
- დოკუმენტს ხელს უნდა აწერდეს გადასახადის გადამხდელის კანონისმიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენელი (ის, თუ ვინ ითვლება ასეთ წარმომადგენლად, განსაზღვრულია ამ კოდექსის 43-ე მუხლით);
- დოკუმენტი დამოწმებული უნდა იყოს ბეჭდით, თუ გადასახადის გადამხდელს აქვს ბეჭედი. ჩვენი აზრით, ბეჭდით დამოწმების მოთხოვნა სრულიად ზედმეტია და საჭიროა ამ მოთხოვნის გაუქმება, ვინაიდან არ არსებობს ბეჭდის ქონის ვალდებულება და, ამავე მუხლის თანახმად, ბეჭდით მხოლოდ მან უნდა დაამოწმოს, ვისაც აქვს ბეჭედი. გაუგებარია, თუ იმ პირის უბეჭდო დოკუმენტი, რომელსაც არა აქვს ბეჭედი, იურიდიული ძალის მქონეა, რატომ არ არის იურიდიული ძალის მქონე ბეჭდის მქონე პირის უბეჭდო დოკუმენტი;
- საგადასახადო ორგანოს უნდა გადაეცეს დოკუმენტის დედანი ან დამოწმებული ასლი. ასლად ჩაითვლება დოკუმენტის ფოტოასლი ანუ ასლის გადამღები ნებისმიერი მოწყობილობით გადაღებული ასლი, რომელიც ზუსტად ასახავს დოკუმენტის დედანში არსებულ ინფორმაციას. ასლი უნდა დამოწმდეს გადასახადის გადამხდელის კანონისმიერი ან დამოწმებისთვის უფლებამოსილი წარმომადგენლის ხელმოწერით (ხელმომწერი პასუხს აგებს დედანთან ასლის შესაბამისობაზე), ანდა ნოტარიულად;

- დოკუმენტი ან უშუალოდ უნდა ჩაბარდეს საგადასახადო ორგანოში, ან დასტეული საფოსტო გზავნილით გაეგზავნოს მას.

3. ნებისმიერი დოკუმენტი, მათ შორის, საგადასახადო დეკლარაცია, „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა", შესაგებელი და წერილი, გადაცემულად ჩაითვლება მხოლოდ სემოაღნიშნული წესით მისი ჩაბარების ან გაგზავნისას.

4. თუ დოკუმენტის გადაცემისათვის კანონმდებლობით დადგენილია კონკრეტული ვადა, დოკუმენტის გადაცემის თარიღად ჩაითვლება საგადასახადო ორგანოში მისი უშუალოდ ჩაბარების თარიღი, ხოლო დასტეული საფოსტო გზავნილით მისი გაგზავნის შემთხვევაში – საფოსტო გზავნილის გაგზავნის თარიღი.

5. საგადასახადო ორგანოს მიერ დოკუმენტის მიღების თარიღად ითვლება ამ ორგანოში მისი უშუალოდ ჩაბარების თარიღი, ხოლო დასტეული საფოსტო გზავნილით მისი გაგზავნის შემთხვევაში – საფოსტო გზავნილის მიღების თარიღი.

კარი III
გადასახადის გადამხდელთათვის ინფორმაციის მიწოდება და საქართველოს საგადასახადო ორგანოების სისტემა

თავი V
გადასახადის გადამხდელთათვის ინფორმაციის მიწოდება[1]

მუხლი 45. ვალდებულებების დამდგენ ურთიერთობათა განხორციელება წერილობითი ფორმით

1. საგადასახადო ორგანოს არც ერთ შეტყობინებას არა აქვს სავალდებულო იურიდიული ძალა გადასახადის გადამხდელისათვის/ საგადასახადო აგენტისათვის ან სხვა ვალდებული პირისათვის, თუ იგი არ არის შედგენილი საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წერილობითი ფორმით და ამ კოდექსის 46-ე მუხლით დადგენილი წესით არ ჩაბარდა გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს.

2. ვალდებულების დამდგენ მოთხოვნას უნდა ჰქონდეს ადმინისტრაციული აქტის სახე. აღნიშნული მოთხოვნა უნდა შეიცავდეს:

ა) ადმინისტრაციული აქტის გამომცემი ორგანოს დასახელებას;

ბ) ადმინისტრაციული აქტის სათაურს;

გ) უფლებამოსილი თანამდებობის პირის სახელს, გვარსა და ხელმოწერას;

დ) მისი გამოცემის თარიღსა და ადგილს;

ე) ადმინისტრაციული აქტის გამომცემი ორგანოს მიერ მინიჭებულ სარეგისტრაციო ნომერს;

ვ) გადასახადის გადამხდელის ან იმ პირის რეკვიზიტებს, რომელიც ვალდებულია დარეგისტრირდეს გადასახადის გადამხდელად, (სახელსა და გვარს/ დასახელებას) და გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერს (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);

ზ) მოთხოვნის შინაარსს;

თ) მითითებას, სად და რა ვადაში შეიძლება ამ მოთხოვნის გასაჩივრება.

---

[1] ამ თავის კომენტირებისას როგორც გადასახადის გადამხდელს, ასევე საგადასახადო აგენტსა და სხვა ვალდებულ პირს მოვიხსენიებთ, როგორც გადასახადის გადამხდელს.

1. საჯარო მოხელეს იურიდიული ძალა აქვს და, შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელისათვის შესასრულებლად სავალდებულოა საგადასახადო ორგანოს მხოლოდ ისეთი შეტყობინება, რომელიც შედგენილია საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წერილობითი ფორმით და რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდება ამ კოდექსის 46-ე მუხლით დადგენილი წესით (უშუალოდ ან დასტურებული საფოსტო გზავნილით).

2. შეტყობინებაში უნდა ეცნობოთ ამ კოდექსითა და „საქმისწარმოების ერთიანი წესებით" [საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულება №414, 01.07.1999] განსაზღვრული განკარგულებითი დოკუმენტები („საგადასახადო მოთხოვნა", ბრძანება, განკარგულება, მითითება, ინსტრუქცია და სხვ.) და წერილები. „საქმისწარმოების ერთიანი წესებით" განსაზღვრულია ამ დოკუმენტების გაფორმების წესები, რომლებიც უსრუნველყოფენ მათ იურიდიულ ძალას.

ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, *„ვალდებულების დამდგენ მოთხოვნას უნდა ჰქონდეს ადმინისტრაციული აქტის სახე"*. არასწორი ფორმულირებაა – „საქართველოს ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ" 2005 წლის 24 ივნისის კანონით ტერმინი „ადმინისტრაციული აქტი" შეიცვალა ტერმინით „ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი", რაც ამ კოდექსში ჯერჯერობით არ ასახულა. მიუხედავად ამისა, რადგან იგი ადმინისტრაციული სამართლის ტერმინია, ამ კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, აქაც და ყველგან ამ კოდექსში „ადმინისტრაციული აქტის" ნაცვლად ეს ტერმინი უნდა გამოიყენოთ. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სახეებია: დადგენილება, ბრძანება, განკარგულება და სხვ. ამ ნაწილის შინაარსიდან აშკარად ჩანს, რომ აქ იგულისხმება შემდეგი: ვალდებულების დამდგენი მოთხოვნა არის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და იგი იმავე პირობებს უნდა აკმაყოფილებდეს და ისევე უნდა იქნეს შედგენილი, როგორც ჩვეულებრივი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. ეს პირობები კი საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსითაა დადგენილი და მათი შესრულება ყველასთვის სავალდებულოა, ვინაიდან ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი ის სპეციალური კანონია, რომელიც განსაზღვრავს ასეთი აქტების გამოცემის პირობებსა და წესებს. ამიტომ ამ მუხლის მე-2 ნაწილის კომენტირებისას გამოყენებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი ნორმები [მუხლები: 52, 53, 58, 59, 63].

ვალდებულების დამდგენი მოთხოვნა (ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი) უნდა შეიცავდეს:

- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სახეს, ანუ აღნიშნული უნდა იყოს, ეს აქტი ბრძანებაა, განკარგულება, „საგადასახადო მოთხოვნა“ თუ სხვ.;
- ამ აქტის გამომცემი ორგანოს დასახელებას;
- ამ აქტის სათაურს;
- უფლებამოსილი თანამდებობის პირის სახელს, გვარსა და ხელმოწერას, ანუ თანამდებობის დასახელებას, ამ თანამდებობის პირის სახელსა და გვარს (და არა ინიციალებს) და ამ აქტს ხელს უნდა აწერდეს მხოლოდ ის პირი, რომელიც ამ აქტშია აღნიშნული (არ შეიძლება ხა'სის გადასმა და სხვა თანამდებობის პირის მიერ ხელმოწერა, თუნდაც ამ სხვას ჰქონდეს ასეთ აქტ'ზე ხელმოწერის უფლება);
- ამ აქტის გამოცემის თარიღსა (რიცხვი, თვე, წელი) და ადგილს;
- ამ აქტის გამომცემი ორგანოს მიერ მინიჭებულ სარეგისტრაციო ნომერს;
- გადასახადის გადამხდელის ან იმ პირის რეკვი'სიტებს, რომელიც ვალდებულია დარეგისტრირდეს გადასახადის გადამხდელად და გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერს (თუ მინიჭებული აქვს იგი). ფი'სიკური პირისთვის რეკვი'სიტებში აქ იგულისხმება მისი სახელი და გვარი, ხოლო საწარმოსთვის და არასამეწარმეო იურიდიული პირისთვის – დასახელება;
- მრთხოვნის შინაარსს: ამ აქტის დასაბუთებას, იმ საკანონმდებლო ან კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის ან მისი შესაბამისი ნორმის მითითებას, რომლის საფუძველზედაც გამოიცა ეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და სარე'სოლუციო ნაწილს, ანუ საკუთრივ მოთხოვნას. თუ საგადასახადო ორგანო ამ აქტის გამოცემისას მოქმედებდა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში (იხ. გლოსარიუმი – *დისკრეციული უფლებამოსილება*), დასაბუთებაში უნდა აღინიშნოს ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა ამ აქტის გამოცემისას. ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არ საჭიროებს დასაბუთებას, თუ ის გამოიცა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საფუძველზე და არ ლღუდავს მესამე პირთა კანონიერ უფლებებსა და ინტერესებს, ან თუ გადასახადის გადამხდელისათვის ცნობილია ის ფაქტობრივი და სამართლებრივი წინაპირობები, რომელთა საფუძველზედაც გამოიცა ეს აქტი, ან თუ კანონი ითვალის-

წინებს დასაბუთების გარეშე მისი გამოცემის შესაძლებლობას;

- მითითებას, სად (ორგანოს დასახელება და მისამართი) და რა ვადაში შეიძლება ამ მოთხოვნის გასაჩივრება.

საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტზე გამოსახული უნდა იყოს საქართველოს სახელმწიფო გერბი.

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მის მიერ გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში გაასწოროს ტექნიკური, აგრეთვე გამოთელის დროს დაშვებული შეცდომები. ასეთ აქტში არსებითი შესწორების შეტანა ნიშნავს ახალი აქტის გამოცემას. შეცდომების გასწორება იმაზე უფასოთ უნდა გადაეცეს გადასახადის გადამხდელს, როგორც თვით ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

მუხლი 46. საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის/ საგადასახადო აგენტისათვის, სხვა ვალდებული პირისათვის შეტყობინების გაგზავნა

საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის/ საგადასახადო აგენტისათვის ან სხვა ვალდებული პირისათვის გასაგზავნი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი შედგენილი უნდა იყოს წერილობითი ფორმით, ხელმოწერილი უნდა იყოს ხელმძღვანელის ან უფლებამოსილი თანამდებობის პირის მიერ სახელისა და გვარის მითითებით და დამოწმებული უნდა იყოს ბეჭდით (ასეთის არსებობის შემთხვევაში). გადასახადის გადამხდელს უნდა ჩაბარდეს დოკუმენტის დედანი. დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება, თუ იგი გაიგზავნა დაზღვეული საფოსტო გზავნილით (ასეთ შემთხვევაში დოკუმენტის/წერილის ჩაბარების თარიღად ითვლება ადრესატის მიერ საფოსტო გზავნილით დოკუმენტის მიღების თარიღი) ან პირადად გადაეცა გადასახადის გადამხდელს ან მის უფლებამოსილ ან/და კანონიერ წარმომადგენელს.

ამ მუხლით განსაზღვრულია, რა პირობებს უნდა აკმაყოფილებდეს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისთვის გაგზავნილი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი (ეს ეხება ვალდებულების დამდგენ მოთხოვნასაც, რომლისთვის საჭიროა დამატებითი პირობებიც) წინა მუხლით არის განსაზღვრული). ეს პირობებია:

- შეტყობინება და დოკუმენტი შედგენილი უნდა იყოს წერილობითი ფორმით;
-

- მას ხელს უნდა აწერდეს საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი ან უფლებამოსილი თანამდებობის პირი და აღნიშნული უნდა იყოს ხელმომწერის თანამდებობა და სახელი და გვარი;
- იგი დამოწმებული უნდა იყოს ბეჭდით (თუ საგადასახადო ორგანოს აქვს ბეჭედი);
- გადასახადის გადამხდელს უნდა გადაეცეს შეტყობინებისა და დოკუმენტის დედანი;
- შეტყობინება და დოკუმენტი პირადად უნდა გადაეცეს გადასახადის გადამხდელს ან მის კანონისმიერ ან უფლებამოსილ წარმომადგენელს (იხ. მუხლი 43), ანდა დაზღვეული ფოსტით გზავნილით უნდა გაეგზავნოს მას. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში მისი ჩაბარების თარიღად ჩაითვლება გადასახადის გადამხდელის მიერ საფოსტო გზავნილის მიღების თარიღი.

მუხლი 47. წერილობითი განმარტება საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით

საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მისი მოადგილე უფლებამოსილია, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს გაუგზავნოს წერილობითი განმარტება, რომელიც გამოხატავს საგადასახადო ორგანოს პოზიციას პირის მიერ შესრულებული ან შესასრულებელი სამეურნეო ოპერაციისას საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ. აღნიშნული განმარტება წარმოადგენს რეკომენდაციას და მას არა აქვს სავალდებულო იურიდიული ძალა.

I. საგადასახადო ორგანოს უფროსსა და მის მოადგილეს უფლება აქვთ, ხოლო მოთხოვნის შემთხვევაში ვალდებულნი არიან, გადასახადის გადამხდელს გაუგზავნონ წერილობითი განმარტება, რომელიც გამოხატავს საგადასახადო ორგანოს პოზიციას საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე. ეს განმარტება წარმოადგენს რეკომენდაციას და მას არა აქვს სავალდებულო იურიდიული ძალა.

II. ყურადღება მივაქციოთ ხაზგასმულ წინადადებას, რომელსაც შეიძლება სახიფათო შედეგი მოჰყვეს გადასახადის გადამხდელისათვის. საქმე ისაა, რომ კანონის ნორმის განმარტების უფლება მხოლოდ სასამართლოს აქვს, კონკრეტული დაევის განხილვის დროს ამ ნორმის გამოყენების კანონიერების შეფასებისას. მაშინ რა შედეგი შეიძლება მოჰყვეს გადასახადის გადამხდელისათვის

საგადასახადო ორგანოს რეკომენდაციის გაუთვალისწინებლობის და რამდენად სამართლიანი იქნება ეს შედეგი?

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, არ გაითვალისწინოს საგადასახადო ორგანოს რეკომენდაცია და ისე მოიქცეს, როგორც მას ესმის კანონის ნორმის შინაარსი, ხოლო საგადასახადო ორგანოსთან დავის წარმოშობის შემთხვევაში, დავის გადასაწყვეტად მას შეუძლია სასამართლოს მიმართოს. თუ მან დავა წააგო, მას დაეკისრება არა მარტო გადაუხდელი თანხის გადახდა, არამედ ჯარიმისა და საურავის გადახდაც, იმ დღიდან მოყოლებული, როდესაც მას გადასახადი უნდა გადაეხადა. ჩვენი აზრით, ასეთი მიდგომა სამართლიანია, ვინაიდან ეს მისი მხრივ მოხდება – მან არ გაითვალისწინა საგადასახადო ორგანოს რეკომენდაცია და კანონის ნორმას არასწორი ინტერპრეტაცია მისცა.

მაგრამ სრულიად განსხვავებული ვითარება იქმნება, თუ გადასახადის გადამხდელმა გაითვალისწინა საგადასახადო ორგანოს რეკომენდაცია და მოიქცა მის შესაბამისად, შემდგომი საგადასახადო შემოწმების დროს კი შემმოწმებელმა მიიჩნია, რომ რეკომენდაცია კანონსაწინააღმდეგო იყო და ეს დადასტურდა სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვის დროსაც. ამ შემთხვევაშიც გადასახადის გადამხდელს დაეკისრება ზემოაღნიშნული გადაუხდელი გადასახადის, ჯარიმისა და საურავის გადახდა. საურავის გადახდის პერიოდი კი შეიძლება 6-წლიანი აღმოჩნდეს და მისმა ოდენობამ გადაუხდელი გადასახადის 150%-ს მიაღწიოს. ჩვენი აზრით, ამ კოდექსის ნორმები, რომლებიც ასეთ შემთხვევაში ჯარიმისა და საურავის (და არა მხოლოდ გადაუხდელი გადასახადის გადახდის) დაკისრებას ითვალისწინებს, აშკარად უსამართლოა, ვინაიდან გადასახადის გადაუხდელობის საფუძველი საგადასახადო ორგანოს რეკომენდაცია იყო. ასეთი მიდგომა არ შეესაბამება არც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის სულისკვეთებას, რომელშიც, მართალია, საუბარია აღმჭურველ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტზე და არა რეკომენდაციაზე, მაგრამ აშკარად ჩანს საკითხისადმი სამართლიანი მიდგომა. ამის საჩვენებლად კომენტარის გარეშე მოვიყვანოთ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60[1] მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილებს:

„4. დაუშვებელია კანონსაწინააღმდეგო აღმჭურველი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა, თუ დაინტერესებულ მხარეს კანონიერი ნდობა აქვს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მიმართ, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არსებითად არღვევს სახელმწიფო, საზოგადოებრივ ან სხვა პირის კანონიერ უფლებებს ან ინტერესებს.

5. დაინტერესებული მხარის კანონიერი ნდობა არსებობს იმ შემთხვევაში, თუ მან ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე განახორციელა იურიდიული მნიშვნელობის მოქმედება და უკანონო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობით მას მიადგება ზიანი. კანონიერი ნდობა არ არსებობს, თუ მას საფუძვლად უდევს დაინტერესებული მხარის უკანონო ქმედება".

3. აშკარაა, რომ საგადასახადო კოდექსში ასეთი ნორმის არსებობა საკმაოდ სახიფათოა გადასახადის გადამხდელისათვის, ვინაიდან, როგორც წესი, იგი ასრულებს ხოლმე საგადასახადო ორგანოს რეკომენდაციას, რომლის შესრულებაც მას შეიძლება ძალიან ძვირად დაუჯდეს, საგადასახადო ორგანო კი ამაზე პასუხს არ აგებს. გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება მნიშვნელოვნად იზარალოს, საგადასახადო ორგანოსაგან ზიანის ანაზღაურებას კი ვერ მოითხოვს, ვინაიდან საგადასახადო ორგანომ იგი კი არ დააიძულებინა, არამედ მხოლოდ რეკომენდაცია მისცა მას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ჩვენი აზრით, აუცილებელია ამ ნორმის შეცვლა და იგი ისე უნდა შეიცვალოს, რომ კვოტილისინდისიერ გადასახადის გადამხდელებს, რომელთა დიდი უმრავლესობა არ არის და ვერც იქნება საგადასახადო კანონმდებლობის სპეციალისტი, ნდობა ჰქონდეთ საგადასახადო ორგანოებისადმი და ამ ნდობის გამო არ დაზარალდნენ.

თავი VI
საქართველოს საგადასახადო ორგანოები და მათი ძირითადი ფუნქციები

მუხლი 48. საქართველოს საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლები

საქართველოს საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლებია საქართველოს კონსტიტუცია, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები, ეს კოდექსი და სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები.

საქართველოს საგადასახადო ორგანოები თავისი საქმიანობისას უნდა იცავდნენ საქართველოს კონსტიტუციას, საქართველოს კონსტიტუციურ შეთანხმებას, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებსა და შეთანხმებებს, საქართველოს ორგანულ კანონებს, ამ კოდექსსა და სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს. ნორმათა კოლიზიისას მათ უნდა გამოიყენონ ის ნორმატიული აქტი, რომელსაც აქვს უპირატესი იურიდი-

ული ძალა. ეს საკითხები განმარტებულია ამ კოდექსის პირველი, მე-2 და მე-3 მუხლების კომენტარებში. გარდა ამისა, საქართველოს საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლების თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია კანონები: „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“, „საჯარო სამსახურის შესახებ“ და „ინტერესთა შეუთავსებლობისა და კორუფციის შესახებ“.

მუხლი 49. საქართველოს საგადასახადო ორგანოები

1. საქართველოს საგადასახადო ორგანოების ერთიანი, ცენტრალიზებული სისტემა შედგება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტისა და მასში შემავალი საგადასახადო ინსპექციებისაგან.

2. საგადასახადო ორგანოები შედიან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში.

3. საგადასახადო ორგანოების შექმნის წესი, სტრუქტურა და უფლებამოსილებანი განისაზღვრება ამ კოდექსით, „მთავრობის სტრუქტურის, უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ“ საქართველოს კანონითა და სხვა ნორმატიული აქტებით.

4. საქართველოს ფინანსთა მინისტრი უფლებამოსილია ცალკეულ შემთხვევებში განსაკუთრებული ნიშნის მიხედვით შექმნას საგადასახადო ინსპექცია, რომელიც უფლებამოსილია თავისი საქმიანობა განახორციელოს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე.

5. საქართველოში საგადასახადო კონტროლს ახორციელებენ მხოლოდ საგადასახადო ორგანოები, რომლებიც თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში უფლებამოსილნი არიან, უზრუნველყონ სახელმწიფო კონტროლი გადასახადების სრულად და დროულად გადახდაზე, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამ კოდექსით ასეთი უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს სხვა ორგანოებს.

1. საქართველოს საგადასახადო ორგანოები ქმნიან ერთიან ცენტრალიზებულ სისტემას – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს. საგადასახადო დეპარტამენტი არის ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება, რომელიც შედგება დეპარტამენტის ცენტრალური აპარატისა და საგადასახადო ინსპექციებისაგან. 2005 წლის აგვისტოს მდგომარეობით საგადასახადო დეპარტამენტში არის შემდეგი საგადასახადო ინსპექციები: აფხაზეთის ავტონომიური რესპუბლიკის, მსხვილ გადამხდელთა, აქციზის გადამხდელთა, ქალაქ თბილისის, ბათუმის, ქუთაისის, რუსთავის, ფოთის, გორის, თელავისა და ახალციხის საგადასახადო ინსპექციები.

2. საგადასახადო დეპარტამენტის ფუნქციები და უფლებამოსილება განსაკუთრებულია „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის დებულებით“, რომელიც დამტკიცებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 23 აგვისტოს №549 ბრძანებით. ამ დებულების თანახმად, საგადასახადო დეპარტამენტმა მისი ცენტრალური აპარატისა და საგადასახადო ინსპექციების მეშვეობით საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე უნდა უზრუნველყოს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვა და მისი შესრულების კონტროლი.

3. აფხაზეთის ავტონომიური რესპუბლიკის, მსხვილ გადამხდელთა და აქციზის გადამხდელთა ინსპექციების ფუნქციები და უფლებამოსილება განსაკუთრებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული მათი დებულებებით. სხვა საგადასახადო ინსპექციების ფუნქციები და უფლებამოსილება განსაკუთრებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული საგადასახადო ინსპექციების ტიპური დებულებით.

4. ამ მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, „საქართველოში საგადასახადო კონტროლს ახორციელებენ მხოლოდ საგადასახადო ორგანოები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამ კოდექსით ასეთი უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს სხვა ორგანოებს.

მუხლი 50. საქართველოს საგადასახადო ორგანოების ძირითადი ფუნქციები

საქართველოს საგადასახადო ორგანოების ძირითადი ფუნქციებია:

ა) თავისი კომპეტენციის ფარგლებში საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვასა და შესრულებაზე კონტროლის უზრუნველყოფა;

ბ) გადასახადით დაბეგვრის საკითხებზე კანონპროექტებისა და სახელმწიფოთაშორისი ხელშეკრულებების პროექტების მომზადებაში მონაწილეობა;

გ) გადასახადის გადამხდელისათვის მისი უფლებებისა და მოვალეობების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება;

დ) გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის დროულად მიწოდება;

ე) თავისი კომპეტენციის ფარგლებში გადასახადების ადმინისტრირება.

საგადასახადო ორგანოთა მიერ, ამ მუხლში ჩამოთვლილი ფუნქციების განხორციელების მიზნით ამ კოდექსით მათ დაკისრებული აქვთ შესაბამისი მოვალეობები და მინიჭებული აქვთ მთელი

რიგი უფლებები. მათგან ზოგიერთი ამ კოდექსით, ნაწილი კი – მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტებითაა განსაზღვრული. უნდა აღინიშნოს, რომ არ არსებობს ნორმატიული აქტი, რომელიც მოაწესრიგებდა გადასახადის გადამხდელისათვის მის უფლებათა და მოვალეობათა და საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებათა შესახებ ინფორმაციის დროულად მიწოდებას.

თავი VII
საგადასახადო ორგანოების უფლებები და ვალდებულებები

მუხლი 51. საგადასახადო ორგანოების უფლებები

1. ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ:

ა) შეამოწმონ გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფინანსური სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადების გაანგარიშებისა და გადახდის სხვა დოკუმენტები;

ბ) გადასახადის გადამხდელისაგან/საგადასახადო აგენტისაგან ან/და მისი წარმომადგენლისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები საგადასახადო შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე;

გ) გამოიკვლიონ საწარმოთა, ორგანიზაციების და მეწარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები, შექმნან საგადასახადო საგუშაგოები, ინვენტარიზაციით მოახდინონ საქონლის მარაგების აღრიცხვა, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების ოდენობა, ჩაატარონ კამერალური, გეგმური და საგადასახადო შემოწმება, უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები. ინვენტარიზაციის ჩატარების წესსა და პირობებს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი;

დ) საგადასახადო ორგანოში გამოიძახონ გადასახადის გადამხდელი/ საგადასახადო აგენტი (მის ნაცვლად შეიძლება მივიდეს მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენელი, რომელსაც აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან/და გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია);

ე) დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში;

ვ) გადასახადის იმ გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიმართ, რომელმაც დაარღვია საგადასახადო კანონმდებლობა, გამოიყენონ სანქციები;

ზ) გადასახადის გადამხდელისაგან/საგადასახადო აგენტისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციების სახით დაკისრებული თანხა;

თ) საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე სამართალდამრღვევთა მიმართ შეადგინონ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმები და მიიღონ დადგენილებები ადმინისტრაციული სახდელების დაკისრების შესახებ;

ი) დასაბეგრი ობიექტის სრულად განსაზღვრის მიზნით განახორციელონ გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა;

კ) გადასახადების ადმინისტრირების მიზნით მოიწვიონ სპეციალისტები ან ექსპერტები;

ლ) სამსახურებრივი მიზნებისათვის სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის ორგანოებისაგან უსასყიდლოდ მიიღონ მონაცემები, ცნობები, დოკუმენტები და სხვა საჭირო ინფორმაცია. საჭიროების შემთხვევაში სახელმწიფო ორგანოებს შორის ინფორმაციის გაცვლის წესი განისაზღვრება მთავრობის დადგენილებით;

მ) მოითხოვონ და მიიღონ სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ასლი (საჭიროების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიერ დამოწმებული ასლი);

ნ) დააყენონ მრიცხველები ან/და აიღონ მათი მაჩვენებლები, აგრეთვე ამ კოდექსით დადგენილი წესით დალუქონ დოკუმენტები ან სხვა მასალები.

2. საგადასახადო ორგანოებს აგრეთვე აქვთ ამ კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრული უფლებები.

არსებობს საფუძვლიანი მოსაზრება (იგი ასახულია „ახალი საგადასახადო კოდექსის პროექტში“, რომელიც 2003 წლის მარტში პირველი მოსმენით მიიღო საქართველოს პარლამენტმა), რომ საგადასახადო ორგანოების აქ ჩამოთვლილი თუ სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრული უფლებები სინამდვილეში მათი ვალდებულებებია და არა უფლებები. უფლებები აქვს გადასახადის გადამხდელს, ხოლო საგადასახადო ორგანოებს – მხოლოდ ვალდებულებები, რადგან შემოწმება, დაკვირვება, აღრიცხვა, გადასახადის გადახდის უზრუნველყოფა და ა. შ. მათი უმთავრესი (თუ არა – ერთადერთი) ფუნქციის შემადგენელი ნაწილებია. საგადასახადო ორგანოს **უფლება** კი არა აქვს, არამედ ვალდებულია, შეამოწმოს [მხოლოდ] **ის** გადასახადის გადამხდელი, რომლის მიმართაც არსებობს საფუძვლიანი ეჭვი საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ (იხ. აგრეთვე 99-ე მუხლის კომენტარი). ეს ვალდებულება გამომდინარეობს პატიოსანი კონკურენციის პრინციპიდან და საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის მე-2 ნაწილიდან, რომელშიც ნათქვამია: *„სახელმწიფო ვალდებულია ხელი შეუწყოს თავისუფალი მეწარმეობისა და კონკურენციის განვითარებას. აკრძალულია მონოპოლიური საქმიანობა, გარდა კანონით დაშვებული შემთხვევებისა. მომხმარებელთა უფლებები დაცულია კანონით.“* თუ, ეთქვათ, X, Y და Z დაახლოებით თანაბარსიმაღლის კონკურენტები არიან, X ჯეროვნად ასრულებს საგადასახადო ვალდებულებებს, ხოლო Y და Z – არაჯეროვნად, X-ის დაცვის მიზნით საგადასახადო ორგანომ Y-სა და Z-ს შორის უფრო „მიმზიდველი“ (საეარაუდოდ ამოსაღები თანხის სიდიდის მიხედვით) კი არ უნდა არჩიოს, არამედ თანაბარი სიმკაცრით უნდა შეამოწმოს ორივე. რაც შეეხება X-ს, მისი შემოწმება, ერთი მხრივ, საჭირო არ არის, რათა მას საქმიანობაში ხელი არ შეეშალოს, მეორე მხრივ, კი ნაკლებეფექტიანია, რადგან, დიდი ალბათობით, დამატებით დარიცხული თანხა ვერ აანაზღაურებს შემოწმებასთან დაკავშირებულ დროით და მატერიალურ დანახარჯებსაც კი. ამ პირობის (შემოწმების საჭიროების) გათვალისწინებით, ასრს კარგავს საგადასახადო შემოწმებათა რაოდენობის შესწორდება წელიწადში ერთით, რადგან, მოტანილ მაგალითში X შეიძლება საერთოდ არც

შემოწმდეს, Y და Z კი იმდენჯერ უნდა შემოწმდეს, რამდენიც აუცილებელია X-ის დასაცავად.

1.გ ქვეპუნქტით განსაზღვრულია ფინანსთა მინისტრის მიერ ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის შესახებ ინსტრუქციის გამოცემის საჭიროება, თუმცა, ეს ინსტრუქცია ჯერ არ გამოცემულა;

საკმაოდ უხერხულად ჟღერს „დ“ ქვეპუნქტში გამოყენებული სიტყვა „გამოიძახონ“. ეს საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის რაღაც „სუბორდინაციის“ დადგენის მცდელობას ჰგავს, რაც, ზოგადად, ეტატისტური კონცეფციისათვის არის დამახასიათებელი. აჯობებდა – „მოიწვიონ“.

„ე“ ქვეპუნქტში გამოყენებულია ფრაზა „ ... აწარმოებს ბუღალტერიას ...“. „ბუღალტერიის წარმოება“ არასწორია, რადგან „ბუღალტერია“ არის საწარმოს სტრუქტურული ქვედანაყოფი (განყოფილება), რომელშიც ბუღალტრები მუშაობენ. უნდა იყოს – „ ... აწარმოებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ...“.

„მ“ ქვეპუნქტი ზედმეტია, რადგან „ბ“ ქვეპუნქტით საგადასახადო ორგანოებს დოკუმენტების ორიგინალების მოთხოვნის უფლება აქვთ.

მუხლი 52. საბაჟოსახადო ორგანოების ვალდებულებები

1. საგადასახადო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ვალდებულნი არიან:

ა) დაიცვან საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის გატარებაში;

ბ) დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები;

გ) გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე, სისრულე და დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს მისი უფლებები და ვალდებულებები;

დ) უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელთა დროულად აღრიცხვა;

ე) განახორციელონ დარიცხული და ბიუჯეტებში გადახდილი გადასახადების აღრიცხვა და შეადგინონ ანგარიშგება გადახდილი გადასახადების შესახებ;

ვ) გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს დაუბრუნონ დარიცხულ თანხასთან შედარებით ზედმეტად გადახდილი თანხები ამ კოდექსის შესაბამისად;

ზ) დაიცვან გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის შესახებ ინფორმაციის საიდუმლოება და ინფორმაციის შენახვის წესები ამ კოდექსის შესაბამისად;

თ) შეიმუშაონ დეკლარაციების და გადასახადის გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან დაკავშირებული სხვა დოკუმენტების ფორმები და უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისათვის ინფორმაციის მიწოდება;

ი) განახორციელონ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების შესწავლა, ანალიზი და შეფასება და დასახონ შესაბამისი ღონისძიებები საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამომწვევი მიზეზებისა და პირობების აღმოსაფხვრელად;

კ) გამოავლინონ ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც თავს არიდებენ გადასახადის გადახდას, და აღკვეთონ საგადასახადო სამართალდარღვევები, აწარმოონ საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეები და გამოიყენონ პასუხისმგებლობის ზომები ამ კოდექსით დადგენილი წესით;

ლ) განახორციელონ მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორებისათვის დასაშვები საკონტროლო-სალარო აპარატების მოდელების სახელმწიფო რეესტრი და რეგისტრაცია, აკონტროლონ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვა და გადასახადის გადამხდელების მიერ ამონაგები თანხების სრულად აღრიცხვა;

მ) მიიღონ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე განცხადებები, შეტყობინებები და სხვა ინფორმაცია და კანონით დადგენილი წესით შეამოწმონ ისინი;

ნ) დადგენილი წესით განიხილონ გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის წერილები, საჩივრები და შეკითხვები, საჭიროების შემთხვევაში უსასყიდლოდ მიაწოდონ მას ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე;

ო) ჩაატარონ განმარტებითი მუშაობა საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით, გამოსცენ მეთოდური და ინსტრუქციული მითითებები, სახელმძღვანელოები და ბროშურები, მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებში გამოაქვეყნონ კონსულტაციები და განმარტებები;

პ) საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო განახორციელონ ადმინისტრაციული წარმოება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი წესით;

ჟ) ამ კოდექსითა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით გათვალისწინებული წესითა და დადგენილ ვადებში გადასცენ (გაუგზავნონ) გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან მის წარმომადგენელს საგადასახადო შემოწმების აქტები, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოების სხვა გადაწყვეტილებები და შეტყობინებები;

რ) გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს და სხვა ვალდებულ პირს წარუდგინონ „საგადასახადო მოთხოვნა“, ხოლო მისი შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში ამ კოდექსით დადგენილი წესით მიიღონ ზომები მისი შესრულების უზრუნველსაყოფად;

ს) დაუყოვნებლივ დაადასტურონ გადასახადის გადამხდელის მიერ უშუალოდ გადაცემული წერილებისა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული სხვა დოკუმენტების მიღება.

2. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის მოთხოვნის მიღებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა გადასცეს მას ამონაწერი მოთხოვნაში მითითებულ პერიოდში მისი საგადასახადო ვალდებულებების ცვლილებებისა და შესრულების მდგომარეობის შესახებ.

3. საგადასახადო ორგანოებს აგრეთვე ეკისრებათ ამ კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული ვალდებულებები.

ეს მუხლი რამდენიმე ხარეჯს შეიცავს:

I. 1-ლი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტში გამოყენებულია ტერმინი „სახელმწიფო ინტერესები“. საქართველოს არც ერთ ნორმატიულ აქტში არ არის განმარტებული, რაში გამოიხატება ეს „ინტერესები“. აქედან გამომდინარე, ძნელი წარმოსადგენია, როგორ უნდა მოხდეს ამ „ინტერესების“ დაცვა. გარდა ამისა, ეს ქვეპუნქტი ისეა დაწერილი, თითქოს გადასახადის გადამხდელის უფლებები და „სახელმწიფო ინტერესები“ თანაბარწონადი და, იმავდროულად, ურთიერთსაწინააღმდეგო ცნებებია. ეს კი, კონსტიტუციიდან გამომდინარე, ასე სრულიადაც არ არის (იხ. 99-ე მუხლის კომენტარი).

II. იგივე შეიძლება ითქვას 1-ლი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში გამოყენებულ ტერმინთან – „სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკა“ – დაკავშირებითაც. გარდა ამისა, ძალზე სახიფათოა საგადასახადო ურთიერთობებში ტერმინ „პოლიტიკის“ გამოყენება, რადგან, ჯერ ერთი, საგადასახადო ორგანო არ არის და არც შეიძლება პოლიტიკური ორგანო იყოს. მეორეც, ეს ტერმინი „რამდენიმე შესაძლებლობის არსებობისას არჩევანის გაკეთების თავისუფლებას“ გულისხმობს, ხოლო ასეთი თავისუფლების მინიჭება საგადა-

სახადო ორგანოსათვის დაუშვებელია (იხ. 51-ე მუხლის კომენტარი). მესამე, „სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის გატარება“ საგადასახადო ორგანოსათვის ნიშნავს გადაწყვეტილების მიღებისას პოლიტიკური მოტივებით (და არა კანონებით) მოქმედებას, რაც ასევე დაუშვებელია.

II. კოდექსის 49-ე მუხლით საგადასახადო ორგანოებია ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი და მასში შემავალი საგადასახადო ინსპექციები. წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტი ამ ორგანოებს აკისრებს საგადასახადო დეკლარაციების ფორმების შემუშავებას, თუმცა ეს მხოლოდ საგადასახადო დეპარტამენტის ფუნქცია შეიძლება იყოს. ცალკეული საგადასახადო ინსპექცია ამ საქმეში კომპეტენტური არ არის.

მუხლი 53. უფლებამოსილების დელეგირება

საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს ეკრძალება საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის მიერ კანონმდებლობით დადგენილი წესით მასზე დაკისრებული ვალდებულების ან მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილების სხვა თანამშრომლისათვის გადაცემა.

ეს მუხლი ისე არ უნდა იქნეს გაგებული, თითქოს უფლებამოსილების გადაცემა მხოლოდ „თანამშრომლისათვის“ იკრძალება, ხოლო ნებისმიერი სხვა პირისათვის – არა. ეს მუხლი აწესრიგებს ნორმას, რომელიც საჯარო სამართლის სფეროს მიეკუთვნება. ხოლო საჯარო სამართალში პირს არ აქვს არაფრის უფლება, გარდა იმისა, რაც გარკვეულად და არაორაზროვნად წერია კანონმდებლობაში.

მუხლი 54. წლიური ანგარიშები

1. ყოველი საგადასახადო წლის დამთავრების შემდეგ 3 თვის ვადაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი აქვეყნებს საგადასახადო ორგანოების მუშაობის ანგარიშს.

2. წლიურ ანგარიშში აღნიშნული უნდა იყოს:

ა) გადასახადების თანხები, რომლებიც აკრეფილია საქართველოს საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, გადასახადების სახეებისა და რეგიონების მიხედვით;

ბ) გადასახადებზე დავალიანებათა თანხები სათანადო დაყოფით;

გ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ გაწეული ხარჯები;

დ) სტატისტიკური მონაცემები საგადასახადო შენატანების ელემენტების მიხედვით;

ე) საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების დადებითი და უარყოფითი მხარეები;

ვ) ის პირები, რომლებსაც დაერიცხათ გადასახადი და რომლებმაც დარიცხული გადასახადი არ გადაიხადეს სრულად, თუ გადაუხდელი თანხა აღემატება 100 000 ლარს;

ზ) ინფორმაცია გასული წლის განმავლობაში ბრძანებების გაცემის შესახებ სასამართლოში წარდგენილი შუამდგომლობების თაობაზე, სასამართლოს მიერ გაცემული ბრძანებების რაოდენობისა და მოსამართლის ბრძანებების საფუძველზე განხორციელებული შემოწმებების შედეგების თაობაზე.

მუხლი ადგენს საგადასახადო დეპარტამენტის ყოველწლიური საჯარო ანგარიშგების ვალდებულებას და იმ ინფორმაციის ჩამონათვალს, რომელიც უნდა აისახოს ამ ანგარიშგებაში. სასურველია, ამ ჩამონათვალს დაემატოს ინფორმაცია საგადასახადო ორგანოების ვადადამდგარ და სადავო (სასამართლო განხილვის პროცესში მყოფ) ვალდებულებათა შესახებ გადასახადის გადამხდელთა წინაშე, მათ შორის იმ გადასახადის გადამხდელთა რაოდენობის შესახებ, რომელთა მიმართაც საგადასახადო ორგანოების ვადადამდგარი ვალდებულებები აღემატება 100 000 ლარს.

მუხლი 55. საგადასახადო ორგანოებისა და ამ ორგანოების თანამდებობის პირთა პასუხისმგებლობა

1. საგადასახადო ორგანოების ან ამ ორგანოების თანამდებობის პირების უკანონო ქმედებით მიყენებული ზიანი ანაზღაურდება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით.

2. საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის მიერ სამსახურებრივი მოვალეობის შეუსრულებლობა ან არაჯეროვნად შესრულება იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

1. მიჩნეულია, რომ გადასახადის გადამხდელისათვის მიყენებული ზიანი ანაზღაურდება საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით, თუმცა, ასეთი წესი საქართველოს კანონმდებლობით პირდაპირ დადგენილი არ არის. რამდენიმე საკანონმდებლო აქტში (სამოქალაქო კოდექსი, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი და სხვ.) არსებობს

მსგავსი ნორმა, მაგრამ შესაბამისი სუსტი წესი აღწერილი არ არის. საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის მე-9 ნაწილით დადგენილია: *„ყველასთვის გარანტირებულია სახელმწიფო და თვითმმართველობის ორგანოთა და მოსამსახურეთაგან უკანონოდ მიყენებული ზარალის სასამართლო წესით სრული ანაზღაურება სახელმწიფო სახსრებიდან“.*

ზიანის (ზარალის) დასადგენად ორი გზა არსებობს: ა) ნებაყოფლობით აღიარება; ბ) სასამართლო. ნებისმიერ შემთხვევაში ეს თანხები გათვალისწინებულ უნდა იქნეს შესაბამისი ბიუჯეტით. როგორც წესი, ყოველი წლის ბიუჯეტით გათვალისწინებულია სახსრები სასამართლო გადაწყვეტილებათა აღსასრულებლად. რაც შეეხება ანაზღაურების ვადებს, ისინი უნდა დადგინდეს სასამართლოს გადაწყვეტილებით (კანონმდებლობის შესაბამისად) ან ვალდებულების აღიარების აქტით. დამკვიდრებული პრაქტიკიდან გამომდინარე, საგადასახადო ურთიერთობებში სახელმწიფო ორგანოების მიერ ვალის (ზიანის ანაზღაურების ვალდებულების) აღიარება ძალიან იშვიათად ხდება. უფრო ხშირად ეს ვალი სასამართლოს მიერ დგინდება.

2. სამსახურებრივი მოვალეობის შეუსრულებლობის ან არაჯეროვანი შესრულებისათვის თანამდებობის პირთა პასუხისმგებლობა შეიძლება იყოს ადმინისტრაციული ან სისხლისსამართლებრივი.

მუხლი 56. ინტერესთა კონფლიქტი

1. საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს ეკრძალება პროფესიულ ვალდებულებათა შესრულება იმ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის და სხვა ვალდებული პირის მიმართ:

ა) რომლის ნათესავიც იგი არის;

ბ) რომლის მიმართაც მას ან მის ნათესავს აქვს პირდაპირი ან არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესი.

2. საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს ეკრძალება:

ა) შეთავსებით მუშაობა ანაზღაურებად სამუშაოზე, გარდა სამეცნიერო, პედაგოგიური ან შემოქმედებითი საქმიანობისა;

ბ) თანამდებობის დაკავება სხვა სახელმწიფო დაწესებულებაში, ანაზღაურებადი სამუშაოს შესრულება ან თანამდებობის დაკავება უცხო ქვეყნის სახელმწიფო ორგანოში ან დაწესებულებაში.

1. ტერმინის – „ნათესავი“ – განმარტება მოცემულია ამ კოდექსის 23-ე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილებით.

2. ამ ნაწილით საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს მუშაობა ეკრძალება ნებისმიერ ანაზღაურებად სამუშაოზე (გარდა

სამეცნიერო, პედაგოგიური ან შემოქმედებითი საქმიანობისა) ან თანამდებობის დაკავება როგორც საქართველოში, ისე მის ფარგლებს გარეთ.

2. ეს ნაწილი პრაქტიკულად იმეორებს „საჯარო სამსახურში ინტერესთა შეუთავსებლობისა და კორუფციის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-13 მუხლის მე-2 ნაწილს, თუმცა, რატომღაც გადმოტანილი აღარ არის ამ მუხლის დანარჩენი ნაწილები. თვალსაჩინოებისათვის მოვიტანოთ ხსენებულ მუხლს მთლიანად:

„მუხლი 13.

1. თანამდებობრივი შეუთავსებლობის საკითხებს აწესრიგებს საქართველოს კონსტიტუცია, ორგანული კანონი, ეს კანონი და სხვა ნორმატიული აქტები.

2. თანამდებობის პირს უფლება არა აქვს ასრულებდეს რაიმე ანაზღაურებად სამუშაოს, გარდა სამეცნიერო, პედაგოგიური ან შემოქმედებითი საქმიანობისა, ან ეკავოს რაიმე თანამდებობა რომელიმე სხვა სახაზინო დაწესებულებაში ან სახაზინო საწარმოში, ან ასრულებდეს რაიმე ანაზღაურებად სამუშაოს ან ეკავოს რაიმე თანამდებობა სხვა ქვეყნის ორგანოში ან დაწესებულებაში.

3. თანამდებობის პირს, მისი ოჯახის წევრს უფლება არა აქვს ეკავოს რაიმე თანამდებობა ან ასრულებდეს რაიმე სამუშაოს საქართველოში რეგისტრირებულ იმ საწარმოში, რომლის სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლიც ამ თანამდებობის პირის ან მისი სამსახურის უფლებამოსილებას განეკუთვნება.

4. თანამდებობის პირს უფლება არა აქვს ეკავოს რაიმე თანამდებობა რომელიმე საწარმოში.

5. თანამდებობის პირს, მისი ოჯახის წევრს უფლება არა აქვს ფლობდეს აქციებს ან საწესდებო კაპიტალის წილს იმ საწარმოში, რომლის საქმიანობის კონტროლიც ამ თანამდებობის პირის ან მისი სამსახურის უფლებამოსილებას განეკუთვნება.

6. თანამდებობის პირს უფლება არა აქვს იყოს რომელიმე ფიზიკური ან იურიდიული პირის წარმომადგენელი ან რწმუნებული, ან განახორციელოს წარმომადგენლობა ან დაცვა სისხლის, სამოქალაქო ან ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა საქმეებში რომელიმე სახაზინო დაწესებულების წინაშე ან წინააღმდეგ, იმ შემთხვევის გარდა, როცა იგი არის ამ ფიზიკური პირის მეურვე ან მზრუნველი.

7. თანამდებობის პირის სამსახურებრივი ზედამხედველობის ქვეშ მყოფ თანამდებობაზე საჯარო მოხელედ არ შეიძლება დაინიშნოს ამ პირის ახლო ნათესავი, კონკურსის წესით დანიშვნის გარდა.

8. თანამდებობის პირი, მისი ოჯახის წევრი ვალდებულია ამ თანამდებობის პირის მიერ თანამდებობის დაკავებიდან 10 დღის

ვადაში, თუ კონსტიტუციით ან კანონით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, გადადგეს შეუთავსებელი თანამდებობიდან, შეწყვიტოს შეუთავსებელი საქმიანობა.

9. თანამდებობის პირი თავისი და თავისი ოჯახის წევრის შეუთავსებლობის აღმოფხვრის დამადასტურებელ საბუთებს წარუდგენს იმ სემდგომ თანამდებობის პირს (ორგანოს), რომლის უშუალო დაქვემდებარებაშიც იგი იმყოფება, ავრეთვე კადრების შესაბამის სამსახურს.

10. თანამდებობის პირი, თუ საქართველოს კონსტიტუციით ან ორგანული კანონით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, უნდა გათავისუფლდეს დაკავებული თანამდებობიდან:

ა) თუ მან ან მისი ოჯახის წევრმა დაარღვია ამ კანონით გათვალისწინებული თანამდებობრივი შეუთავსებლობის მოთხოვნები;

ბ) თუ სასამართლო გადაწყვეტილებით დადასტურდა, რომ თანამდებობის პირის მფლობელობაშია უკანონო ან/და დაუსაბუთებელი ქონება.“

ამ მუხლის მხოლოდ ნაწილის გადმოტანის მაგიერ საკმარისი იქნებოდა მხოლოდ მითითების გაკეთება შესაბამის ნორმაზე.

კარი IV
საგადასახადო ვალდებულება

თავი VIII
საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულების წესი

მუხლი 57. საგადასახადო ვალდებულება

1. საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ვალდებულება გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული და შემოღებული გადასახადი, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებული გადასახადი.

2. საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის, შეცვლისა და შეწყვეტის საფუძველი, აგრეთვე მისი შესრულების წესი და პირობები რეგულირდება მხოლოდ ამ კოდექსით ან/და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით.

3. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს და სხვა ვალდებულ პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრებათ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულია ცნება „საგადასახადო ვალდებულება“, რომელიც არ შეესაბამება ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 23-ე, 24-ე და 25-ე ნაწილებით მოცემულ განმარტებას. სახელდობრ, წინამდებარე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულება ნიშნავს მხოლოდ გადასახადების გადახდის ვალდებულებას, ხოლო მე-12 მუხლის თანახმად – გადასახადებთან ერთად საურავისა და ჯარიმის გადახდის ვალდებულებასაც.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, *„საჯაროსამართლებრივი ფულადი ვალდებულება ან მოსაკრებლის გადახდა კანონით დადგენილი წესით“*. მაშასადამე, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი და სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით

დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადი[1], აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებული ადგილობრივი გადასახადი. სწორედ ამ ვალდებულებას ეწოდება საგადასახადო ვალდებულება.

აუცილებელია აღინიშნოს, რომ ამ მუხლის პირველ ნაწილში არაფერია ნათქვამი აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი საბჭოს მიერ შემოღებული ადგილობრივი გადასახადის გადახდის ვალდებულება'ზე. ეს ვალდებულება კი არსებობს. გარდა ამისა, პრობლემურია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების საკითხი, როდესაც საქმე გვაქვს ადგილობრივ გადასახადებთან. ამ აბზაცში აღნიშნული პრობლემების თაობაზე იხილეთ ამ კოდექსის მე-8 მუხლის კომენტარების მე-5 პუნქტი და მე-10 მუხლის კომენტარების მე-2 პუნქტი.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის, შეცვლისა და შეწყვეტის საფუძველი, აგრეთვე მისი შესრულების წესი და პირობები რეგულირდება მხოლოდ ამ კოდექსით ან/და საგადასახადო **კანონმდებლობის** სხვა აქტებით. არასწორი ფორმულირებაა! საგადასახადო კანონმდებლობა მოიცავს კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებსაც, საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის, შეცვლისა და შეწყვეტის საფუძველი და მისი შესრულების წესი კი, თანახმად საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი პუნქტისა, „ნორმატიული აქტების შესახებ" კანონის მე-10 მუხლის პირველი პუნქტის „ე" ქვეპუნქტისა და ამ კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილისა, შეიძლება განისაზღვროს მხოლოდ კანონით

3. გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს თუ სხვა ვალდებულ პირს საგადასახადო ვალდებულება გაუჩნდება მაშინვე, როგორც კი წარმოიქმნება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ისეთი გარემოება, რომელიც ითვალისწინებს გადასახადით დაბეგვრას. ამ მომენტიდან მას ეკისრება საგადასახადო ვალდებულების შესრულება.

მუხლი 58. გადასახადით დასაბეგრი მართლსაწინააღმდეგო შემოსავალი ან ოპერაცია

1. შემოსავალი გადასახადით იბეგრება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მისი კანონიერება სადავოა.

---

[1] შევნიშნოთ, რომ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადისთვის საკმარისია მისი დაწესება, ადგილობრივი გადასახადისთვის კი აუცილებელია მისი შემოღებაც.

2. საგადასახადო სამართალდარღვევით მიღებული შემოსავალი ან განხორციელებული სხვა ოპერაცია იბეგრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

3. თუ საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში სასამართლოს გადაწყვეტილებით შემოსავალი სრულად ექვემდებარება ბიუჯეტის სასარგებლოდ ამოღებას, იგი არ იბეგრება.

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირის მიერ მიღებული შემოსავლის ან მის მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციის კანონიერება შეიძლება სადავო იყოს. მიუხედავად ამისა, თუ არსებობს შემოსავლის მიღების ან დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი, ეს შემოსავალი თუ განხორციელებული ოპერაცია გადასახადით ისევე უნდა დაიბეგროს, როგორც დაიბეგრებოდა, იგი კანონიერი რომ ყოფილიყო.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ცნობილია, რომ პირმა საგადასახადო სამართალდარღვევით მიიღო შემოსავალი ან ასეთივე დარღვევით განახორციელა დასაბეგრი ოპერაცია, იგი ისევე უნდა დაიბეგროს, როგორც დაიბეგრებოდა, ეს შემოსავალი ან ოპერაცია კანონიერი რომ ყოფილიყო.

შეენიშნოთ, რომ ამ ნაწილის ტექსტიდან ამოსაღებია სიტყვა „სხვა“, ვინაიდან გამოდის, რომ შემოსავალიც ოპერაციაა, რაც არასწორია.

3. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლომ შემოსავალი უკანონოდ მიიჩნია და დაადგინა მისი სრულად ამოღება ბიუჯეტის სასარგებლოდ, იგი არ დაიბეგრება. ეს იმას ნიშნავს, რომ თუ სასამართლოს გადაწყვეტილებამდე გადასახადი უკვე გადახდილი იყო, ამოსაღები თანხა შემცირდება ამ გადასახადის ოდენობით. ამ მუხლში პირდაპირ არ არის აღნიშნული, მაგრამ სანქციის პროპორციულობის პრინციპიდან გამომდინარე, თუ სასამართლომ დაადგინა მხოლოდ შემოსავლის ნაწილის ამოღება ბიუჯეტის სასარგებლოდ, ამოსაღები თანხა უნდა შემცირდეს ამ თანხის შესაბამისი გადასახადის ოდენობით (ცხადია, თუ ეს გადასახადი უკვე გადახდილი იყო).

4. უნდა აღინიშნოს, რომ არასწორია ამ მუხლის მე-3 ნაწილში ტერმინის „კანონმდებლობა“ გამოყენება, ვინაიდან ტერმინი „კანონმდებლობა“ კანონქვემდებარე აქტებსაც მოიცავს, ასეთი სანქცია კი მხოლოდ კანონით შეიძლება დაწესდეს. ამიტომ აქ უნდა ეწეროს „თუ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში ...“.

მუხლი 59. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება

1. საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად ითვლება დადგენილ ვადაში გადასახადის თანხის გადახდა.

2. გადასახადის თანხის ან/და სანქციის თანხის საბანკო სისტემის საშუალებით გადახდისას გადასახადი ან/და სანქცია ბიუჯეტში გადახდილად ითვლება შესაბამისი ბიუჯეტის ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვის შემთხვევაში.

3. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება არის გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ერთ-ერთი ძირითადი ვალდებულება. საგადასახადო ვალდებულება სრულდება გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისათვის დაკისრებული არასაგადასახადო ხასიათის ვალდებულებებისაგან დამოუკიდებლად.

4. საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულების შესრულება შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს.

5. აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე ცალმხრივად უარის თქმა ან მისი შესრულების წესის ცალმხრივად შეცვლა, თუ ეს გათვალისწინებული არ არის საგადასახადო კანონმდებლობით.

6. გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე პასუხს აგებს მთელი თავისი კუთვნილი ქონებით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

7. თუ გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირი გადასახადს იხდის საგადასახადო ორგანოს სალაროში, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ერთი სამუშაო დღის ვადაში ჩარიცხოს აღნიშნული თანხა შესაბამისი ბიუჯეტის ანგარიშზე. საგადასახადო ორგანოს მიერ აღნიშნულ ვადაში ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს საურავი არ დაერიცხება.

8. ამ მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნის გათვალისწინებით გადასახადების დადგენილ ვადაში გადახდის უზრუნველსაყოფად დეკლარაციებისა და სხვა საჭირო დოკუმენტების წარდგენისას „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, პროდუქციის წილობრივი განაწილების ხელშეკრულების მონაწილე მხარეთა შუამდგომლობითა და საქართველოს ფინანსთა

სამინისტროს გადაწყვეტილებით საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება შეიძლება დაეკისროს იმ მხარეს, რომელიც იღებს მოგებას სახელმწიფოს კუთვნილი ნავთობისა და გაზის წილიდან.

9. უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაცია, რომელიც ექვემდებარება დაბეგვრას, გადაიანგარიშება ლარებში:

ა) ოპერაციის დღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსით, ასეთის არსებობის შემთხვევაში;

ბ) კურსით, რომელიც განისაზღვრება ლარის მიმართ უცხოური ვალუტის გამოქვეყნებული კურსით, მათ შორის, სხვა ქვეყნებში გამოქვეყნებული კურსით იმ ვალუტის მიმართ, რომელზედაც არსებობს ლარის გაცვლის ოფიციალური კურსი, თუ ოპერაციის დღისათვის არ არსებობს საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსი.

10. საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანის დროს აქციზისა და დღგ-ის თანხის განსაზღვრისას უცხოური ვალუტა ლარებში გადაიანგარიშება სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღისათვის არსებული საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსით.

1. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება გადასახადის გადამხდელის, ისევე, როგორც საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის, ვალდებულებაა. საგადასახადო ვალდებულება უნდა შესრულდეს გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სხვა ვალდებულებათაგან დამოუკიდებლად, ანუ საგადასახადო ვალდებულება უნდა შესრულდეს მიუხედავად იმისა, შესრულებულია თუ არა არასაგადასახადო ვალდებულებები.

2. ამ მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, „საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული". უნდა აღინიშნოს, რომ ისევე, როგორც 57-ე და 58-ე მუხლებში, აქაც არასწორადაა გამოყენებული ტერმინი „კანონმდებლობა" – უნდა იყოს „კანონი" (იხ. 57-მუხლის კომენტარების მე-2 პუნქტი და 58-ე მუხლის კომენტარების მე-3 პუნქტი). ამ შენიშვნის გათვალისწინებით, შეგვიძლია ვთქვათ, რომ საგადასახადო ვალდებულება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელმა უნდა შეასრულოს, თუ კანონით (ამ კოდექსით) სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. კანონით (ამ კოდექსით) განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულების შესრულება შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს (მაგალითად, გარდაცვლილი პირის მემკვიდრეს, ქმედობაუუნარო პირის მეურვეს).

3. საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად ითვლება ამ კოდექსით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადახდა. გადასახადი გადახდილად ჩაითვლება, თუ გადასახადის გადამხდელმა:

ა) სათანადო საგადახდო დავალება ბანკს ჩააბარა შესაბამისი გადასახადის გადახდის ვადის ბოლო დღის 24 საათამდე (ცხადია, თუ ბანკის სამუშაო რეჟიმი იძლევა ამის შესაძლებლობას). ეს რომ ასეა, ამაზე მეტყველებს ამ კოდექსის მე-4 მუხლის მე-6 ნაწილი და 70-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომლის თანახმადაც ბანკის მიერ საგადახდო დავალების დროულად შეუსრულებლობის შემთხვევაში სანქცია დაეკისრება ბანკს და არა გადასახადის გადამხდელს;

ბ) უშუალოდ საგადასახადო ორგანოში შეიტანა გადასახადი (როდესაც ეს კოდექსი იძლევა ამის უფლებას, იხ. მუხლი 67.3) მისი გადახდის ვადის ბოლო დღის ბოლომდე (დღის ბოლოდ ითვლება საგადასახადო ორგანოს სამუშაო დღის ბოლო).

4. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საბანკო სისტემის მეშვეობით გადასახადის ან/და სანქციის თანხის გადახდისას შესაბამისი თანხა ბიუჯეტში გადახდილად ჩაითვლება მაშინ, როდესაც იგი ჩაირიცხება შესაბამისი ბიუჯეტის ანგარიშზე. ყურადღება მივაქციოთ იმას, რომ აქ საუბარია თანხის ბიუჯეტში გადახდილად ჩათვლაზე და არა საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე, რის თაობაზეც წინა პუნქტში ვისაუბრეთ.

5. ამ მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელსა და ვალდებულ პირს (საგადასახადო აგენტს, გარდაცვლილი პირის მემკვიდრეს და სხვ.) უფლება არა აქვთ ცალმხრივად თქვან უარი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე ან შეცვალონ მისი შესრულების წესი, თუ ეს გათვალისწინებული არ არის საგადასახადო კანონმდებლობით. აქაც უნდა ეწეროს „კანონით“ და არა „კანონმდებლობით“ (იხ. 57-ე მუხლის კომენტარების მე-2 პუნქტი). მოვიყვანოთ ვალდებულების შესრულებაზე ცალმხრივად უარის თქმის მაგალითი: თუ გადასახადის გადამხდელმა მიიჩნია, რომ მისთვის წარდგენილი „საგადასახადო მოთხოვნა“ უსაფუძვლოა, მას უფლება აქვს, ცალმხრივად თქვას უარი მის შესრულებაზე და დაიწყოს საგადასახადო დავა, რომლის დასრულებამდე ან მის მიერ საგადასახადო ვალდებულების აღიარებამდე მას ვერავინ მოსთხოვს ამ ვალდებულების შესრულებას.

6. ამ მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი და ვალდებული პირი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე პასუხს აგებენ მთელი თავისი კუთვნილი ქონებით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ეს „სხვა რამ“ ამ კოდექსის 61-ე და 62-ე მუხლებითაა განსაზღვრული. განვიხილოთ რამდენიმე მაგალითი. შეზღუდული პასუხისმგებლობის

საზოგადოება, სააქციო საზოგადოება და კოოპერატივი, როგორც გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე პასუხს აგებენ მხოლოდ საზოგადოების კუთვნილი მთელი ქონებით და არა – საზოგადოების პარტნიორებისა და აქციონერების ქონებით). სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება პასუხს აგებს როგორც საზოგადოების, ასევე ამ საზოგადოების პარტნიორების კუთვნილი მთელი ქონებით. საგადასახადო აგენტი, ანუ პირი, რომელსაც გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება აკისრია (ცხადია, გადასახადის გადამხდელის ხარჯზე), პასუხს აგებს მთელი თავისი ქონებით. ფიზიკური პირი, როგორც თავისი საგადასახადო ვალდებულების უშუალო შემსრულებელი, პასუხს აგებს მთელი თავისი ქონებით, ხოლო თუ მას, როგორც მემკვიდრეს, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ეკისრება, მის შესრულებაზე პასუხს აგებს მხოლოდ მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულების ფარგლებში.

7. ამ მუხლის მე-7 ნაწილით განსაზღვრულია საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება ისეთ შემთხვევაში, როდესაც ფიზიკური პირი უშუალოდ საგადასახადო ორგანოში იხდის გადასახადს და აღნიშნულია, რომ თუ საგადასახადო ორგანომ ეს თანხა დროულად არ ჩარიცხა შესაბამისი ბიუჯეტის ანგარიშზე, ფიზიკურ პირს საურავი არ დაერიცხება, ანუ მას საგადასახადო ვალდებულება შესრულებულად ჩაეთვლება.

8. ამ მუხლის მე-8 ნაწილით განსაზღვრულია ერთი კონკრეტული შემთხვევა, როდესაც გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებათა ნაწილის შესრულება შეიძლება დაეკისროს სხვა ვალდებული პირს. სახელდობრ, „ნაფთობისა და გაზის შესახებ“ კანონის შესაბამისად, პროდუქციის წილობრივი განაწილების ხელშეკრულების მონაწილე მხარეთა შუამდგომლობითა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გადაწყვეტილებით საგადასახადო ვალდებულებათა ნაწილის (დეკლარაციებისა და სხვა საჭირო დოკუმენტების წარდგენის ვალდებულება) შესრულება შეიძლება დაეკისროს იმ მხარეს, რომელიც მოგებას იღებს სახელმწიფოს კუთვნილი ნაფთობისა და გაზის წილიდან.

9. ამ მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, უცხოური ვალუტით განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაცია უნდა გადაანგარიშდეს ლარებში. გადაანგარიშება უნდა მოხდეს ოპერაციის დღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსით, თუ იგი არსებობს. თუ ოპერაციის დღისათვის არ არსებობს საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსი მოცემული უცხოური ვალუტის მიმართ, გადაანგარიშება უნდა მოხდეს ლარის მიმართ უცხოური ვალუტის გამოქვეყნებული კურსით, მათ შორის, სხვა

ქვეყნებში გამოქვეყნებული კურსით იმ ვალუტის მიმართ, რომელსაც არსებობს ლარის გაცვლის ოფიციალური კურსი (ე.წ. კროს-კურსით). გაუგებარია, როგორ უნდა მოიქცეთ იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსი მოცემული უცხოური ვალუტის მიმართ, ხოლო ლარის მიმართ ამ უცხოური ვალუტის სხვა ქვეყანაში გამოქვეყნებული კურსი განსხვავდება კროს-კურსით გამოანგარიშებულისაგან? ჩვენი აზრით, გადაანგარიშება კროს-კურსით უნდა მოხდეს. აუცილებლად მიგვაჩნია ამ საკითხის დაზუსტება საგადასახადო კოდექსის ამ მუხლში სათანადო ცვლილების შეტანით.

მუხლი 60. საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას

1. საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულებას, აგრეთვე გადასახდელი საურავისა და ჯარიმების გადახდას ასრულებს ამ საწარმოს/ორგანიზაციის სალიკვიდაციო კომისია მისი (საწარმოს/ ორგანიზაციის) ფულადი სახსრებით, აგრეთვე ამ საწარმოს/ორგანიზაციის ქონების რეალიზაციით მიღებული სახსრებით, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ფილიალის ან სხვა ქვედანაყოფის ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს უშუალოდ ის საწარმო/ორგანიზაცია, რომლის შემადგენლობაშიც შედიოდა იგი, ხოლო თვით ამ საწარმოს/ ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას - ამ საწარმოს/ორგანიზაციის სალიკვიდაციო კომისია.

2. ამ კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის "გ" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებას (მათ შორის, სანქციებს) სოლიდარულად ასრულებენ ამ საწარმოს მონაწილეები.

3. საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულება (მათ შორის, სანქციები) სრულდება ლიკვიდაციის დაწყებიდან არა უგვიანეს ერთი თვისა. ობიექტურ გარემოებათა არსებობისას საგადასახადო ორგანოს უფროსს/მის მოადგილეს უფლება აქვს გააგრძელოს საგადასახადო ვალდებულების (მათ შორის, სანქციების) შესრულების აღნიშნული ვადა, მაგრამ არა უმეტეს ორი თვისა, რაც არ აჩერებს საურავის დარიცხვას.

4. საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას ზედმეტად გადახდილ გადასახადის თანხას საგაადასახადო ორგანოები ჩათელიან სხვა გადასახადების (მათ შორის, სანქციების) გადახდის ანგარიშში დავალიანების საერთო თანხის პროპორციულად ან უბრუნებენ საწარმოს/ორგანიზაციის სალიკვიდაციო კომისიას (საწარმოს მონაწილეებს) ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

1. ა) აღნიშნული მუხლი აწესრიგებს საწარმოს (ორგანიზაციის), ასევე სხვა სამართალწარმონაქმნების ლიკვიდაციისას წარმოშობილ საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებს.

ლიკვიდაცია წარმოადგენს სამართლის სუბიექტის არსებობის თანმიმდევრულად დასრულების ერთ-ერთ სტადიას. ლიკვიდაცია იწყება სამართლის სუბიექტის გაუქმების ხდომილების დადგომისთანავე და მთავრდება მაშინვე, როგორც კი ლიკვიდირებული სუბიექტის ქონება მთლიანად გადაუნაწილდება უფლებამოსილ პირებს.

სამართლის სუბიექტებიდან ლიკვიდაცია თანაბრად შეიძლება შეეხოს როგორც კერძო სამართლის (სამეწარმეო და არასამეწარმეო ორგანიზაციებს), ისე – საჯარო სამართლის სუბიექტებს (სამინისტროებს, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებს და ა.შ.). სალიკვიდაციო პროცედურები შეიძლება განხორციელდეს ფიზიკური პირის მიმართაც.

ლიკვიდაცია სამართლებრივად არ ეხება ლიკვიდირებულ სუბიექტს, მის პიროვნებას – ლიკვიდაცია მიმდინარეობს მხოლოდ სამართლის სუბიექტის ქონებაზე.

ბ) საგადასახადო კოდექსით ლიკვიდაცია ხორციელდება საწარმოების, ორგანიზაციების, ფილიალებისა და სხვა ქვედანაყოფების მიმართ[1].

საწარმოდ ამ კოდექსის თანახმად მიიჩნევა ნებისმიერი სამართალწარმონაქმნი, რომელიც ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილია ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად (შდრ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 25.1). ასეთ წარმონაქმნებად კოდექსი მიიჩნევს როგორც საქართველოს, ისე უცხოეთის კანონმდებლობით შექმნილ იურიდიულ პირებს, უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებებს და არაიურიდიული პირის სტატუსის მქონე წარმონაქმნებს – ამხანაგობებს, გაერთიანებებს და ა.შ. (მათ შესახებ დაწვრილებით იხ. ქვემოთ პუნქტი 2.ა). საქართველოს კანონმდებლობით შექმნილ იურიდიულ პირებში მოიაზრება როგორც სამეწარმეო, ისე არასამეწარმეო იურიდიული პირები (კავშირები და ფონდები), ხოლო უცხოეთის კანონმდებლობით შექმნილ იურიდიულ პირებში – კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები)

ორგანიზაციად ამ კოდექსის თანახმად მიიჩნევა საზოგადოებრივი და რელიგიური ორგანიზაციები, ფონდები და კავშირები, დაწესებულებები, საბიუჯეტო ორგანიზაციები, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები (საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 30.1

[1] სიმარტივისათვის შემდგომში ისინი მთელ ტექსტში "საგადასახადო სუბიექტებად" იქნებიან მოხსენიებულნი.

"ა"). ორგანიზაციებად კოდექსი მიიჩნევს აგრეთვე საერთაშორისო ორგანიზაციებს, დიპლომატიურ დაწესებულებებს (საელჩოებს, საკონსულოებს, წარმომადგენლობებს), აგრეთვე უცხოურ არასამეწარმო ორგანიზაციებს. საბიუჯეტო ორგანიზაციებსა და დაწესებულებებში, ძირითადად, უნდა მოვიაზროთ სამინისტროები, საქვეუწყებო ორგანიზაციები და სახელმწიფო მმართველობის სხვა ორგანოები.

კოდექსის 30-ე მუხლი ერთგვარ წინააღმდეგობაში მოდის 25-ე მუხლთან, ვინაიდან იმაედროულად საწარმოდ და ორგანიზაციად განიხილება, ერთი მხრივ, არასამეწარმეო იურიდიული პირი – ფონდი და კავშირი და, მეორე მხრივ, – უცხოეთის კანონმდებლობით შექმნილი იურიდიული პირი, თუკი იგი უცხოეთის კანონმდებლობის თანახმად არასამეწარმეო ორგანიზაციაა და იმაედროულად იურიდიული პირის სტატუსს ფლობს.

ფილიალის, ისევე, როგორც სხვა ქვედანაყოფის განმარტებას საგადასახადო კოდექსი არ იძლევა. სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, ფილიალად მიიჩნევა იურიდიული პირის განცალკევებული ქვედანაყოფი, რომელიც მდებარეობს იურიდიული პირის ადგილსამყოფელის გარეთ და სრულად ან ნაწილობრივ წარმოადგენს მას ან ახორციელებს მის ფუნქციებს (შდრ. სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 28). იურიდიული პირის განცალკევებულ ქვედანაყოფად სამოქალაქო კოდექსი მიიჩნევს ასევე წარმომადგენლობას. ასე, რომ საგადასახადო კოდექსში ნახსენები "სხვა ქვედანაყოფი" შეიძლება იყოს ასევე წარმომადგენლობა.

როგორც ფილიალისათვის, ასევე წარმომადგენლობისათვის არსებითი დამახასიათებელი ნიშანია, რომ ისინი არ წარმოადგენენ იურიდიულ პირებს, მათ არ გააჩნიათ დამოუკიდებელი პასუხსაგები ქონება და დადებული გარიგებებით სამართლებრივი შედეგები დგება მათი დამფუძნებელი იურიდიული პირებისათვის.

გ) ლიკვიდაციის დაწყების წინაპირობაა საგადასახადო სუბიექტის გაუქმება. გაუქმების საფუძვლები არ არის ერთიანი ყველა სუბიექტისათვის.

სამეწარმეო საზოგადოებისათვის სამეწარმო სამართალი იცნობს გაუქმების 4 ძირითად საფუძველს: პარტნიორთა გადაწყვეტილებას, სასამართლოს გადაწყვეტილებას, ვადის გასვლას და გაკოტრების საქმის წარმოების გახსნას (შდრ „მეწარმეთა შესახებ" კანონი, მუხლი 28). ამათგან ყველაზე გავრცელებული საფუძველია პარტნიორთა გადაწყვეტილება და გაკოტრების წარმოების გახსნა.

არასამეწარმო ორგანიზაციების გაუქმების საფუძვლები არ არის ჩამოთვლილი სამოქალაქო კოდექსში. ეს ერთგვარი საკანონმდებლო ხარვეზია. თუმცა, არსებული პრაქტიკით გაუქმების სა-

ფუძელები ამ ორგანიზაციების წესდებებშია ჩამოთვლილი. არასამეწარმეო ორგანიზაციების გაუქმების საფუძვლები შეიძლება იყოს წევრთა კრების გადაწყვეტილება, სასამართლოს გადაწყვეტილება, ვადის გასვლა, გაკოტრების წარმოების გახსნა, ასევე წესდებით გათვალისწინებული სხვა შემთხვევა.

საჯარო სამართლის იურიდიული პირების გაუქმების საფუძველი მოცემულია 1999 წ. კანონში "საჯარო სამართლის იურიდიული პირების შესახებ". მისი გაუქმების საფუძვლებად მითითებულია: დასახული მიზნის მიღწევა ან ამ მიზნის მიღწევის შეუძლებლობა, ვადის გასვლა, ასევე დაფუძნების აქტით ან წესდებით გათვალისწინებული სხვა შემთხვევა (შდრ. მუხლი 15).

სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების გაუქმების ძირითადი საფუძველია მათი დამფუძნებელი სემდგომი სახელმწიფო ორგანოს (პარლამენტის, პრეზიდენტის, მთავრობის) გადაწყვეტილება

ღ) ლიკვიდაციის დასაწყისი განსხვავებულად აითვლება სხვადასხვა საგადასახადო სუბიექტისათვის.

სამეწარმეო საზოგადოებებისათვის, ასევე მათი ფილიალებისათვის ლიკვიდაცია იწყება სამეწარმეო რეესტრში, ხოლო არასამეწარმეო საზოგადოებებისათვის, ასევე მათი ფილიალებისათვის – შესაბამის (იუსტიციის სამინისტროს) რეესტრში ლიკვიდაციის შესახებ ჩანაწერის გაკეთების დღიდან, სახელმწიფო მმართველობის ორგანოსათვის – სემდგომი ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების გამოქვეყნების დღიდან, საჯარო სამართლის იურიდიული პირისათვის – მისი საქმიანობის შეწყვეტის აქტის გამოქვეყნების დღიდან. იმ შემთხვევაში, თუ ლიკვიდაციის ჩაწერა არ ხდება შესაბამის რეესტრში ან ლიკვიდაციის შესახებ აქტი არ ქვეყნდება დადგენილი წესით, მაშინ ლიკვიდაციის თარიღად ჩაითვლება საგადასახადო სუბიექტის გაუქმების შესახებ დამფუძნებლის მიერ გადაწყვეტილების მიღების დღე.

ე) ლიკვიდაცია არ გულისხმობს საგადასახადო სუბიექტის არსებობის იმწუთიერ დასრულებას. ლიკვიდაცია ხანგრძლივი პროცესია, რომლის დროსაც უნდა დასრულდეს ყველა არსებული სამართლებრივი ურთიერთობა. არსებული სამართლებრივი ურთიერთობებიდან აღსანიშნავია ქონებრივი ურთიერთობები, ვალდებულებით-სამართლებრივი ურთიერთობები, სასამართლო-საპროცესო ურთიერთობები. სამართლებრივი ურთიერთობების გარდა, საგადასახადო სუბიექტში უნდა დამთავრდეს სხვა "მიმდინარე საქმეებიც". ლიკვიდაციის მნიშვნელოვან ღონისძიებას მიეკუთვნება აგრეთვე მოთხოვნების დადგენა და მათი განხორციელება.

სალიკვიდაციო პროცესის მნიშვნელოვანი ელემენტია აგრეთვე ქონების რეალიზაცია, ანუ მისი ფულად ქცევა. ხოლო ლიკვიდაციის დამაგვირგვინებელი სტადიაა რეალიზაციიდან მიღე-

ბული ამონაგების თაობაზირველად კრედიტორებზე, ხოლო დარჩენილი თანხებისა კი უფლებამოსილ პირებზე (პარტნიორებზე, სახელმწიფოზე და სხვ.) განაწილება.

ლიკვიდაციის დროს საგადასახადო სუბიექტი აქტიური მდგომარეობიდან გადადის პასიურ მდგომარეობაში. მისი ძირითადი მიზანი (მაგალითად, სამეწარმეო საზოგადოებისათვის – მოგების მიზანი, სახელმწიფო დაწესებულებებისათვის – საჯარო მიზანი და ა.შ.) იცვლება სალიკვიდაციო მიზნით.

ე) ლიკვიდაციის დასრულებაც განსხვავებულია სხვადასხვა სახადასახადო სუბიექტისათვის. მაგალითად, სამეწარმეო საზოგადოებებისათვის, ასევე მათი ფილიალებისათვის ლიკვიდაცია დასრულდება სასამართლოს მიერ ლიკვიდაციის დასრულებისა და საზოგადოების რეესტრიდან ამოშლის შესახებ განჩინების ძალაში შესვლის დღიდან, ხოლო არასამეწარმეო საზოგადოებებისათვის, ასევე მათი ფილიალებისათვის – იუსტიციის სამინისტროს მიერ ლიკვიდაციის დასრულების შესახებ შესაბამისი აქტის ძალაში შესვლის დღიდან. სახელმწიფო მმართველობის ორგანოსათვის ლიკვიდაცია დასრულებულად ჩაითვლება სემდგომი ორგანოს მიერ ლიკვიდაციის აქტის გაუქმების შესახებ გადაწყვეტილების გამოქვეყნების დღიდან, ხოლო საჯარო სამართლის იურიდიული პირისათვის – ასევე საქმიანობის შეწყვეტის აქტის გაუქმების დღიდან. სხვა დანარჩენი საგადასახადო სუბიექტებისათვის ლიკვიდაცია დასრულდება ლიკვიდატორის მიერ დამფუძნებლისათვის შესაბამისი ანგარიშის წარდგენის დღიდან

ზ) ლიკვიდაციას ახორციელებს ამისათვის სპეციალურად უფლებამოსილი პირი – ლიკვიდატორი ან სალიკვიდაციო კომისია.

განსხვავებული სამართლებრივი ფორმის საწარმოში ლიკვიდატორთა წრეც განსხვავებულია. თუკი სამეწარმეო საზოგადოებებში ლიკვიდატორის ფუნქციას საწარმოს დირექტორი ახორციელებს (შდრ. კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, მუხლი 14), არასამეწარმეო ფორმის ორგანიზაციებში ლიკვიდატორად გამგეობა (შდრ. სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 39.6) გვევლინება. განსაკუთრებულ გარემოებათა არსებობისას ლიკვიდატორად სასამართლოს ან იუსტიციის სამინისტროს მიერ შეიძლება სხვა პირიც იქნეს დანიშნული.

სახელმწიფო მმართველობის ორგანოებში ლიკვიდატორის ფუნქციას ასრულებს რამდენიმეკაციანი სალიკვიდაციო კომისია, რომელიც ინიშნება სემდგომი სახელმწიფო ორგანოს მიერ, ხოლო საჯარო სამართლის იურიდიულ პირში – ლიკვიდატორი, რომელსაც ნიშნავს სახელმწიფო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანო ან თავად საჯარო სამართლის იურიდიული პირის ხელ-

მძღვანელი (შდრ. კანონი "საჯარო სამართლის იურიდიული პირების შესახებ", მუხლი 17).

ლიკვიდატორთა რაოდენობა დამოკიდებულია საწარმოში ლიკვიდაციის მომენტისათვის არსებულ ხელმძღვანელთა რაოდენობაზე. თუკი საწარმოს ერთზე მეტი ხელმძღვანელი ჰყავს, შესაბამისად, მათი რიცხვიც ამდენივე იქნება. არასამეწარმეო ორგანიზაციაში გამგეობის ლიკვიდატორად მოგვეელინება გამგეობის ყველა წევრი. იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოში (ორგანიზაციაში) რამდენიმე ლიკვიდატორი მოგვეელინა, ისინი ლიკვიდაციას წარმართავენ ერთობლივად. რამდენიმე ლიკვიდატორის არსებობის შემთხვევაში ისინი სოლიდარულად აგებენ პასუხს ლიკვიდაციის დროს საგადასახადო სუბიექტისათვის მიყენებული ზიანისათვის.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ არასწორია, კერძო სამართლის სუბიექტში ლიკვიდაციის განმახორციელებელ რამდენიმე პირს ლიკვიდაციო კომისია[1] ეწოდოს.

თ) ლიკვიდაციის მომენტისათვის საგადასახადო სუბიექტში არსებული ვალდებულებით-სამართლებრივი ურთიერთობებიდან აღსანიშნავია საგადასახადო ვალდებულებები. ლიკვიდაციის მომენტისათვის არსებული საგადასახადო ვალდებულება მოიცავს არა მხოლოდ ძირითად ვალდებულებას, არამედ – ასევე მასთან დაკავშირებულ ჯარიმებსა და საურავებს.

საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება საგადასახადო სუბიექტის ვალდებულება, გადაიხადოს საგადასახადო კოდექსით ან ადგილობრივი თვითმმართველობის მიერ დადგენილი გადასახადი (საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 57.1). საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის, შეცვლისა და შეწყვეტის საფუძვლები რეგულირდება მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობით (საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 57.2). მაგალითად, აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველებია საგადასახადო სუბიექტის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაცია, ძალმოსილი საგადასახადო მოთხოვნა და სასამართლოს ძალაში შესული გადაწყვეტილება (შდრ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 12.23).

საგადასახადო ვალდებულებებიც, სხვა ვალდებულებების მსგავსად, უნდა შესრულდეს ლიკვიდაციის მიმდინარეობისას. საგადასახადო ვალდებულება შესრულდება სხვა არასაგადასახადო ხასიათის ვალდებულებებისაგან დამოუკიდებლად (საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 59.3). საგადასახადო ვალდებულება შესრულებუ-

[1] ტერმინი "ლიკვიდაციო კომისია" ანაქრონიზმია კერძო სამართლის სუბიექტებისათვის. ეს ტერმინი ძველი სამართლებრივი სისტემის გაღმონაშთია, როდესაც მსგავსი კომისიები იქმნებოდა ზემდგომი ორგანოების მიერ, ლიკვიდაციო პროცესის კოლეგიალურად წარმართვის მიზნით. ამ ფორმით შენარჩუნდა იგი სწორედ სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების მიმართ.

ლად ითვლება და, შესაბამისად, იგი წყდება, თუკი საგადასახადო სუბიექტმა გადაიხადა დადგენილი გადასახადი (საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 59.1).

ი) ლიკვიდაციის დროს საგადასახადო სუბიექტი წარმოშობილ ვალდებულებებს ასრულებს თავისი ქონებით. საგადასახადო ვალდებულებაც სრულდება საგადასახადო სუბიექტის მთელი კუთვნილი ქონებით (შდრ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 59.6).

სამოქალაქო-სამართლებრივი გაგებით, ქონება შეიძლება იყოს მოძრავი და უძრავი. მოძრავ ქონებას მიეკუთვნება აგრეთვე ფულადი სახსრები.

კ) სალიკვიდაციო ვალდებულებები უნდა შესრულდეს მხოლოდ ფულადი სახსრებით. ეს იმას ნიშნავს, რომ ლიკვიდატორმა კრედიტორებს მხოლოდ ფული უნდა გადაუხადოს. თუ საგადასახადო სუბიექტს ლიკვიდაციის მომენტისათვის მხოლოდ მატერიალური ქონება (მანქანა-დანადგარები, მიწის ნაკვეთი, შენობა-ნაგებობები და ა.შ.) აქვს, მაშინ ლიკვიდატორმა უნდა გაყიდოს ეს ქონება, აქციოს იგი ფულად და ამონაგები ფულადი სახსრებით შეასრულოს კრედიტორთა, მათ შორის საგადასახადო ვალდებულებები.

ლ) ფილიალის ან სხვა ქვედანაყოფის ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს თვითონ ის საწარმო ან ორგანიზაცია, რომელმაც დააფუძნა ფილიალი[1]. ეს სწორიცაა, ვინაიდან ფილიალს არ გააჩნია საკუთრების უფლება დამფუძნებლის მიერ მისთვის გადაცემულ ან მოგვიანებით თავისი სახსრებით შეძენილ ქონებაზე. მასთან არსებული მთელი ქონება – დამფუძნებელი ორგანიზაციის საკუთრებაა. ამიტომაც ფილიალის საგადასახადო ვალდებულება უნდა შეასრულოს დამფუძნებელმა საწარმომ (ორგანიზაციამ).

2. ა) საგადასახადო კოდექსის 25-ე პუნქტის "გ" ქვეპუნქტით მოწესრიგებულია გაერთიანებები, ამხანაგობები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, რომლებიც არ არიან მოწესრიგებულნი ამავე მუხლის "ა" და "ბ" ქვეპუნქტებით. აღნიშნული ქვეპუნქტები კი აწესრიგებენ როგორც ქართული სამართლით, ასევე უცხო ქვეყნის სამართლით შექმნილ იურიდიულ პირებს.

ამრიგად, 25-ე პუნქტის "გ" ქვეპუნქტის ინტერესის საგანს შეადგენს ისეთ სამართალწარმონაქმნები, რომლებსაც არ გააჩნიათ

[1] საგადასახადო კოდექსი ფილიალს აქ მოიაზრებს როგორც ქვეგანყოფს, რომელიც შედის საწარმოს შემადგენლობაში. ასეთი განმარტება არასწორია, ვინაიდან ფილიალი განცალკევებული სტრუქტურული ერთეულია, რომელსაც აფუძნებს საწარმო (ან ორგანიზაცია) და იგი მისგან დამოუკიდებლად სრულად ან ნაწილობრივ ახორციელებს დამფუძნებლის ფუნქციებს ან წარმოადგენს მას.

იურიდიული პირის სტატუსი. ასეთებს კი მიეკუთვნება: არარეგისტრირებული კავშირი (შდრ. სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 45), სამეურნეო ამხანაგობა (სამოქალაქო კოდექსი, მუხლები 930-940), ბინის მესაკუთრეთა ამხანაგობა (სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 216). სხვა მსგავს წარმონაქმნად შეიძლება მიჩნეულ იქნეს აგრეთვე წინარე საზოგადოება[1].

ბ) 25-ე პუნქტის "ბ" ქვეპუნქტში მითითებულ არაიურიდიული პირის სტატუსის მქონე ეკელა წარმონაქმნს საგადასახადო კოდექსი "საწარმოს" მიაკუთვნებს, თუკი ისინი ეკონომიკურ საქმიანობას ახორციელებენ ან შექმნილნი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად.

მიუხედავად ამ სამართალწარმონაქმნებისათვის "საწარმოს" სტატუსის მინიჭებისა, საგადასახადო კანონმდებლობა (კერძოდ, ფინანსთა მინისტრის 2005წ. 18 იანვრის №27 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია "გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო აღრიცხვის/რეგისტრაციის წესის შესახებ") მათ არ ანიჭებს დამოუკიდებელ საიდენტიფიკაციო ნომერს და ითხოვს ასეთის მინიჭებას ამხანაგობის რომელიმე წევრისათვის (შდრ. ინსტრუქცია, მუხლი 18). უნდა აღინიშნოს, რომ ხსენებული ინსტრუქციის ეს დებულება აშკარად ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლით დადგენილ საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანის წესებს.

გ) საგადასახადო ვალდებულებას სოლიდარულად ასრულებენ ამ საწარმოს მონაწილეები. სოლიდარულად შესრულება გულისხმობს მთლიანი ვალდებულების შესრულებას ერთი მონაწილის მიერ, შემდგომში სხვა მონაწილეთა მიმართ რეგრესული მოთხოვნის განხორციელებას. სოლიდარულად შესრულების არსებობისას კრედიტორს ეთვალთვის შეუძლია მოითხოვოს წაუყენოს მხოლოდ ერთ მონაწილეს.

საწარმოს მონაწილეებად მიიჩნევიან: სამეურნეო ამხანაგობაში – ამხანაგობის წევრები (პარტნიორები), ბინის მესაკუთრეთა ამხანაგობაში – ამხანაგობის წევრები (ბინის მესაკუთრეები), არარეგისტრირებულ კავშირში – კავშირის წევრები, ხოლო წინარე საზოგადოებაში – დამფუძნებელი პარტნიორები.

დ) სამეურნეო ამხანაგობას საგადასახადო ვალდებულება წარმოეშობა მხოლოდ მუშაკების დაქირავებასთან, ქონების ფლობის ფაქტთან ან დღგ-ს (ან აქციზით) დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებასთან დაკავშირებით. ამას ემიჯნება ამხანაგობის მონაწილეთა პირადი საშემოსავლო და სოციალური გადასახადები

[1] "წინარე საზოგადოების" შესახებ იხ. ერცლად როინ მიგრიაული, შესავალი გაკოტრების სამართალში, 1-ლი გამოცემა, 1999, გვ. 19-20

(თუ მონაწილენი ფიზიკური პირები არიან) და პირადი მოგების გადასახადი (თუ მონაწილენი იურიდიული პირები არიან).

ბინის მესაკუთრეთა ამხანაგობის საგადასახადო ვალდებულება წარმოიშობა საერთო საკუთრების (კონდომინიუმის) მოქმედ პატრონობისა და მართვის განხორციელებისას ხელოსნების დაქირაებასთან, ასევე მიწის ნაკვეთის საკუთრებაში ყოფნასთან დაკავშირებით.

არარეგისტრირებულ კავშირში საგადასახადო ვალდებულება მაშინ წარმოიშობა, თუკი კავშირი დაიქირავებს მუშაკებს ან როგორც დამკვეთი გადაუხდის თანხას შემსრულებელს. რაც შეეხება წინარე სახოგადოებას, აქაც საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა უკავშირდება მის მიერ დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებას.

3. ა) საგადასახადო კოდექსი ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად აწესებს არა უგვიანეს ერთი თვის ვადას, რომელიც შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს ორი თვის ვადით. აღნიშნული ვადა აითვლება ლიკვიდაციის დაწყებიდან (შდრ. ზემოთ პუნქტი 1.დ)

ბ) საერთოდ, დაუშვებელია ლიკვიდაციისას შეხლებული ვალდების დაწესება. ლიკვიდაციისას ნებისმიერი ვალდებულება, მათ შორის საგადასახადო ვალდებულება, უნდა შესრულდეს ფულადი სახსრებით (შდრ. ზემოთ 1.ო). ლიკვიდაციის დასაწყისში ლიკვიდატორს შეიძლება სულაც არ გააჩნდეს არავითარი ქონება, მათ შორის – არც ფული. მატერიალური ქონება მას შეიძლება მოსაძიებელიც კი გაუხდეს. ხოლო თუკი მატერიალური ქონება ლიკვიდატორს უკვე ადგილზე დახვდა, ამის შემდეგაც მისი ძირითადი საზრუნავია ამ ქონების გაყიდვა, ანუ მისი ფულად ქცევა. ამდენად, ქონების მოძიება, ანდა არსებული (ან მოძიებული) ქონების ფულად ქცევა გარკვეულ დროსთან არის დაკავშირებული. განსაკუთრებით მეტ დროს მოითხოვს უძრავი ქონების რეალიზაცია, რომელიც, თავის მხრივ, სხვა პროცედურებთან არის დაკავშირებული (გამოქვეყნება, აუქციონის ჩატარება და სხვ.). ლიკვიდაციის განხორციელების სავალდებულო ღონისძიებებია ასევე მისი პრესაში გამოქვეყნება და ცნობილი კრედიტორებისათვის შეტყობინების სავალდებულოობა (შდრ. კანონი „მეწარმეთა შესახებ", მუხლი 14.)

აუცილებელი და საკმარისი ღონისძიებების ჩატარების გამო ლიკვიდაციის პროცესი ერთგვარ ხანგრძლივობას იძენს. ამიტომ იგი შეიძლება ორ თვეზე მეტ ხანსაც კი გაგრძელდეს. პრაქტიკაში ყოფილა შემთხვევები, როდესაც ლიკვიდაციის ხანგრძლივობამ ერთ წელიწადსაც გადააჭარბა.

გ) კოდექსი საგადასახადო სამსახურის უფროსს ან მის მოადგილეს ანიჭებს უფლებას, რომ "ობიექტურ გარემოებათა არსებობისას" ორ თვემდე გააგრძელოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ერთთვიანი ვადა.

ობიექტურ გარემოებად შეიძლება მივიჩნიოთ: ლიკვიდატორის ავადმყოფობა, ქონების გაყიდვის შეუძლებლობა და სხვ.

საგადასახადო კოდექსი არ იძლევა პასუხს იმაზე, თუ რა სამართლებრივი შედეგები დადგება იმ შემთხვევაში, თუკი ობიექტური გარემოებები არ აღმოიფხვრა ორ თვეში, კერძოდ, რა ბედი ეწევა ლიკვიდაციის პროცესს – გაგრძელდება თუ შეწყდება იგი.

ბუნებრივია, დაწესებული ვადის გასვლამ არ უნდა გამოიწვიოს სალიკვიდაციო პროცესის შეწყვეტა, იგი უნდა დამთავრდეს, ვინაიდან ლიკვიდაციის დამთავრებასთან დამოკიდებული გაუქმებული საგადასახადო სუბიექტის არსებობის დასრულება.

დ) საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის ორ თვემდე გაგრძელება არ აჩერებს საურავების დარიცხვას. აღნიშნული ნორმის შინაარსიდან გამომდინარეობს შემდეგი: საგადასახადო ვალდებულების ერთი თვის ვადაში შესრულების შემთხვევაში საურავების დარიცხვა არ ხდება, ისინი დაერიცხება მხოლოდ გაგრძელებული ორი თვის განმავლობაში.

საერთოდ, გაუმართლებელია საურავების დარიცხვა იმ საგადასახადო ვალდებულებებისათვის, რომლებიც ლიკვიდაციის დაწყებამდე წარმოიშვა. ლიკვიდაციის დაწყებისთანავე საგადასახადო სუბიექტს აღნიშნული საურავები არ უნდა დაერიცხოს. ამ შემთხვევაში ისეთივე რეჟიმი უნდა გაერცელდეს, როგორც ეს გათვალისწინებულია გაკოტრების ან რეაბილიტაციის წარმოებებისა და საგაკოტრებო მორიგებისას – საგადასახადო კოდექსი ამ რეჟიმებში არ ითვალისწინებს საურავების დარიცხვას შესაბამისი რეჟიმის დასრულებამდე (შდრ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 129.4). თუ გაეითვალისწინებთ იმას, რომ გაკოტრების წარმოება საგადასახადო სუბიექტის იძულებითი ლიკვიდაციაა, შესაბამისად, ორდინარული ლიკვიდაციის დროსაც იგივე მოწესრიგება უნდა იყოს დადგენილი.

საურავი შეიძლება დაერიცხოს მხოლოდ იმ საგადასახადო ვალდებულებებს, რომლებიც წარმოიშვა ლიკვიდატორის მიერ ლიკვიდაციის განხორციელებისას.

4. ა) საწარმოს (ორგანიზაციას) ლიკვიდაციის დაწყების მომენტისათვის შეიძლება ჰქონდეს სედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხა. გადასახადის თანხა სედმეტად გადახდილად ითვლება, თუ გადასახადების გადახდილი თანხების ჯამი აღემატება დარიცხული თანხების ჯამს (შდრ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 71.1)

საგადასახადო კოდექსის თანახმად, აღნიშნულ თანხას საგადასახადო ორგანოები ჩათვლიან სხვა გადასახადების (მათ შორის სანქციების) ანგარიშში ან დაბეგვნილი წესით უბრუნებენ საგადასახადო სუბიექტს.

ბ) ლიკვიდირებულ საგადასახადო სუბიექტს შეიძლება ჰქონდეს ზედმეტობა ერთ გადასახადში (ვთქვათ, სოციალურ გადასახადში), ხოლო დავალიანება – სხვა გადასახადში (მაგალითად, დღგ-ში). ასეთ შემთხვევაში ზედმეტად გადახდილი სოციალური გადასახადის თანხას შესაბამისი საგადასახადო ორგანო ჩაუთვლის დამატებითი ღირებულების გადასახადის ანგარიშში. თუკი დავალიანება არსებობს რამდენიმე გადასახადში, მაშინ ზედმეტად გადახდილი სოციალური გადასახადის თანხას ჩაუთვლიან რამდენიმე გადასახადის ანგარიშში დავალიანების საერთო თანხის პროპორციულად.

ლიკვიდაციის დროს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხა აუცილებლად უნდა იქნეს ჩათვლილი სხვა გადასახადების ანგარიშში (თუკი არსებობს მათი დავალიანება), ვინაიდან ლიკვიდაციის დასრულების შემდეგ საგადასახადო სუბიექტი შეიძლება საერთოდ მოისპოს, ანუ საბოლოოდ გაქრეს სამართალცხოვრებიდან და ამიტომ მისი საგადასახადო ვალდებულებები სათანადოდ უნდა დაბალანსდეს. ასეთ შემთხვევაში, ბუნებრივია, ლიკვიდატორი ვერ მოითხოვს ზედმეტად გადახდილი თანხის ჩათვლას მომავალი გადასახადების ანგარიშში, როგორც ეს გათვალისწინებულია **აქტიური** საგადასახადო სუბიექტის შემთხვევაში (შდრ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 71.1 "ა"). მომავალი გადასახადი, როგორც ასეთი, ლიკვიდირებულ საგადასახადო სუბიექტს ალარ წარმოუშობა.

გ) შესაძლებელია, რომ საგადასახადო სუბიექტს ჰქონდეს ზედმეტობა რომელიმე გადასახადში, მაგრამ არ გააჩნდეს დავალიანება არც ერთ სხვა გადასახადში. ასეთ შემთხვევაში, შესაბამისი საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ლიკვიდაციის საგადასახადო სუბიექტს დაუბრუნოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხა. აღნიშნული თანხის დაბრუნება უნდა განხორციელდეს საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლით დადგენილი წესით.

დ) დაბრუნებული თანხა უნდა ჩაირიცხოს საგადასახადო სუბიექტის ლიკვიდაციის ანგარიშზე და იგი დადგენილი წესით უნდა განკარგოს ლიკვიდატორმა.

საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს თანხის დაბრუნებას ასევე საწარმოს მონაწილეებისათვის. საწარმოს მონაწილენი მხოლოდ მაშინ ხდებიან დაბრუნებული თანხის მიღებაზე უფლებამოსილი პირები, თუკი ლიკვიდაცია დამთავრებულია, შესაბამისად, ლიკვიდატორს დასრულებული აქვს თავისი თანამდებობრივი უფ-

ლებამოსილებანი და მხოლოდ ამის შემდეგ იქნა გადაწყვეტილი შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს მიერ თანხის დაბრუნება.

მუხლი 61. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება საწარმოს/ორგანიზაციის რეორგანიზაციისას

1. რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მისი უფლებამონაცვლე (უფლებამონაცვლეები) ამ მუხლით დადგენილი წესით.

2. რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ეკისრება მის უფლებამონაცვლეს (უფლებამონაცვლეებს) მიუხედავად იმისა, რეორგანიზაციის დაწყებამდე იყო თუ არა ცნობილი უფლებამონაცვლისათვის (უფლებამონაცვლეებისათვის) რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების ფაქტები ან/და გარემოებები. უფლებამონაცვლე (უფლებამონაცვლეები) ვალდებულია რეორგანიზაციის დასრულებამდე გადაიხადოს რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულებაზე დარიცხული საურავი და საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის დაკისრებული ჯარიმები. აღნიშნული დებულებები ვრცელდება იმ რეორგანიზებული საწარმოს/ ორგანიზაციის უფლებამონაცვლეზედაც (უფლებამონაცვლეებზედაც), რომელიც თვითონ იყო აღიარებული სხვა საწარმოს/ორგანიზაციის უფლებამონაცვლედ (უფლებამონაცვლეებად) და არ შეასრულა ან არაჯეროვნად შეასრულა ასეთი უფლებამონაცვლეობით წარმოშობილი ვალდებულებები გადასახადებისა და სანქციების თანხების გადახდასთან დაკავშირებით.

3. საწარმოს/ორგანიზაციის რეორგანიზაციის დროს ამ საწარმოს/ ორგანიზაციის უფლებამონაცვლის (უფლებამონაცვლეების) მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისას ვადები არ იცვლება.

4. რამდენიმე საწარმოს/ორგანიზაციის შერწყმისას თითოეულის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უფლებამონაცვლედ ითვლება შერწყმის შედეგად შექმნილი საწარმო/ორგანიზაცია.

5. ერთი საწარმოს/ორგანიზაციის მეორე საწარმოსთან/ორგანიზაციასთან მიერთებისას მიერთებული საწარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უფლებამონაცვლედ ითვლება საწარმო/ ორგანიზაცია, რომელსაც მიუერთდა ეს საწარმო/ორგანიზაცია.

6. საწარმოს/ორგანიზაციის რამდენიმე საწარმოდ/ორგანიზაციად გაყოფისას თავდაპირველი საწარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უფლებამონაცვლეებად ით-

ელებიან ასეთი გაყოფის შედეგად წარმოქმნილი საწარმოები/ორგანიზაციები.

7. რამდენიმე უფლებამონაცვლის არსებობისას რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაში თითოეული მათგანის წილი განისაზღვრება გამყოფი ბალანსით ან სხვა გადამცემი აქტით. ახლად წარმოქმნილ საწარმოებს/ორგანიზაციებს ეკისრებათ სოლიდარული პასუხისმგებლობა რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულების ან მისი შესაბამისი ნაწილის შესრულებისათვის.

8. საწარმოს/ორგანიზაციის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას მისი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უფლებამონაცვლედ ითვლება ასეთი რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი საწარმო/ორგანიზაცია.

9. საწარმოს/ორგანიზაციის შემადგენლობიდან ერთი ან რამდენიმე საწარმოს/ორგანიზაციის გამოყოფისას რეორგანიზებული საწარმოს/ ორგანიზაციის მიმართ გამოყოფილ საწარმოებს/ორგანიზაციებს არ უჩნდებათ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უფლებამონაცვლეობა, თუ ასეთი რეორგანიზაცია მიზნად არ ისახავს რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის მიერ საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის არიდებას. თუ საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძველი აქვს მიიჩნიოს, რომ აღნიშნული რეორგანიზაცია მიზნად ისახავს რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის მიერ საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის არიდებას, მას შეუძლია ამ საწარმოს/ორგანიზაციას და გამოყოფილ საწარმოს/ორგანიზაციას წარუდგინოს რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის გადასახდელი გადასახადის თანხისა და შესაბამისი სანქციების თანხის გადახდის მოთხოვნა.

10. საწარმოს/ორგანიზაციის რეორგანიზაციამდე ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხას საგადასახადო ორგანო ჩათვლის ამ საწარმოს/ ორგანიზაციის უფლებამონაცვლის (უფლებამონაცვლეების) მიერ რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის გადასახდელი სხვა გადასახადების (მათ შორის, სანქციების) ვალდებულებათა ანგარიშში საერთო თანხის პროპორციულად ან უბრუნდება უფლებამონაცვლეს (უფლებამონაცვლეებს) ამ კოდექსით დადგენილი წესით (თითოეული მათგანის წილის შესაბამისად).

1. ა) აღნიშნული მუხლი აწესრიგებს საწარმოს (ორგანიზაციის), ასევე სხვა სამართალწარმოქმნების რეორგანიზაციისას წარმოშობილ საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებს.

რეორგანიზაცია წარმოადგენს სამართლის სუბიექტის სამართლებრივ, სტრუქტურულ და ორგანიზაციულ სახეცვლილებას, რომლის დროსაც ადგილი აქვს მისი უფლებებისა და ვალდებუ-

ლებების უფლებამოსილებაზე გადასვლას. რეორგანიზებული სამართლის სუბიექტი განიხილება როგორც წინამორბედი სუბიექტი.

საგადასახადო კოდექსის ინტერესის სფეროა საწარმოებისა და ორგანიზაციების რეორგანიზაცია. რეორგანიზაცია შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერი საგადასახადო სუბიექტის – როგორც კერძო სამართლის (სამეწარმეო და არასამეწარმეო ორგანიზაციები), ისე – საჯარო სამართლის სუბიექტის (სამინისტროები, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირები და ა.შ.). მიმართ. რეორგანიზებული შეიძლება იქნეს აგრეთვე ინდივიდუალური მეწარმეც.

ბ) ქართული კერძო სამართალი იცნობს **რეორგანიზაციის რამდენიმე ფორმას**. მეწარმეთა კანონი იძლევა რეორგანიზაციის ყველა შესაძლებლობის ზოგად დახასიათებას (შდრ. მუხლები 14.4, 14.5 და 14.6).

რეორგანიზაციის ყველაზე გავრცელებული ფორმაა **ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლა**[1]. მას სხვაგვარად გარდაქმნასაც უწოდებენ. სამართლებრივი ფორმის შეცვლა განსაკუთრებით აქტუალურია სამეწარმეო საზოგადოებებში. პრაქტიკაში გავრცელებული შემთხვევებია სააქციო საზოგადოების გარდაქმნა შპს-ად ან – პირიქით. ქართულ სინამდვილეში ყოფილა ინდივიდუალური მეწარმის საზოგადოებად გარდაქმნის შემთხვევაც.

სამართლებრივად შესაძლებელია არასამეწარმეო ორგანიზაციის (კავშირის, ფონდის) გარდაქმნა სამეწარმეო ორგანიზაციად. იგივე წესი მოქმედებს კავშირის მიმართაც (სადაც სულ მცირე 5 წევრია), რომელიც შეიძლება გარდაიქმნას 5-პარტნიორიან პიროვნულ საზოგადოებად, ხოლო კაპიტალურ საზოგადოებად გარდაქმნის შემთხვევაში, აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული საწესდებო კაპიტალის შექმნის შესაძლებლობა.

ასევე მარტივია ფონდის გარდაქმნა კაპიტალურ საზოგადოებად, რომელსაც თავიდანვე აქვს ქონება. აღნიშნული ქონება, თუკი იგი საკმარისია მინიმალური საწესდებო კაპიტალისათვის, დანაწილდება პარტნიორების შესატანებად. წილების განაწილება მოხდება ფონდის გარდაქმნის აქტის მიხედვით.

სამართლებრივად დასაშვებია აგრეთვე საჯარო სამართლის სუბიექტებისათვის (სამინისტროები, დეპარტამენტები და ა.შ.) სამართლებრივი ფორმის შეცვლა. პრაქტიკაში ყოფილა შემთხვევები, როდესაც სამინისტრო გარდაქმნილა დეპარტამენტად ან, პირიქით, დეპარტამენტი – სამინისტროდ. ქართულ სინამდვილეში ყოფილა

[1] უფრო სწორია "სამართლებრივი ფორმის შეცვლა", ვინაიდან ორგანიზაციული საკითხები ბევრ შემთხვევაში უცვლელი რჩება.

დეპარტამენტების სამეწარმეო საზოგადოებებად გარდაქმნის შემთხვევები[1].

რეორგანიზაციის შემდგომი ფორმაა **შერწყმა**. თავის მხრივ, შერწყმას ორი სახე აქვს: შერწყმა მიერთებით და შერწყმა ახალ სუბიექტში გაერთიანებით.

მიერთებით შერწყმის შემთხვევაში ერთ სუბიექტს (ძირითადი სუბიექტი) უერთდება სხვა სუბიექტი (მიერთებული სუბიექტი), რის შედეგადაც ძირითადი სუბიექტი აგრძელებს არსებობას, ხოლო მიერთებული სუბიექტი უქმდება – იგი მთლიანად განსახიერდება ძირითად სუბიექტში. ძირითად სუბიექტს შეიძლება ერთზე მეტი სუბიექტი მიუერთდეს.

ახალ სუბიექტში გაერთიანებით შერწყმის თავისებურება იმაშია, რომ ორი და მეტი სუბიექტი შერწყმის შედეგად ქმნიან ახალ სუბიექტს ისე, რომ თვითონ უქმდებიან და მთლიანად განსახიერდებიან მასში.

შერწყმა ცალკე შეიძლება შეეხოს მხოლოდ კერძო სამართლის სუბიექტებს და ცალკე – მხოლოდ საჯარო სამართლის სუბიექტებს. დაუშვებელია, მაგალითად, სამეწარმეო საზოგადოების შერწყმა საჯარო სამართლის სუბიექტთან, ან – პირიქით.

რეორგანიზაცია შეიძლება განხორციელდეს გაყოფის გზითაც. გაყოფის შედეგად თავდაპირველი (გაყოფილი ან ძირითადი) სუბიექტი წყვეტს არსებობას, ხოლო არსებობას აგრძელებენ მისგან წარმოშობილი სხვა სუბიექტები. მაშასადამე, გაყოფის შედეგ ერთის ნაცვლად იქმნება ორი ან მეტი ახალი სუბიექტი. გაყოფას სხვაგვარად დაყოფასაც უწოდებენ.

გაყოფის შედეგად შეიძლება წარმოიშვას იგივე სამართლებრიეი ფორმის სუბიექტები. მაგალითად, შპს-ის გაყოფისას შეიძლება წარმოიშვას ორი ან მეტი შპს.

რეორგანიზაციის ფორმად მიიჩნევა ასევე **გამოყოფა**. მისი თავისებურება ისაა, რომ თავდაპირველი სუბიექტიდან იქმნება სხვა, ერთი ან რამდენიმე ახალი სუბიექტი, ისე, რომ თავდაპირველი სუბიექტი არ ისპობა და აგრძელებს არსებობას.

გ) რეორგანიზაციის შედეგად შეიძლება წარმოიშვას ერთი ან რამდენიმე **უფლებამონაცვლე**. რამდენიმე უფლებამონაცვლის წარმოშობის ადგილი აქვს მხოლოდ რეორგანიზაციის ისეთი ფორმების არსებობისას, როგორიცაა გაყოფა ან გამოყოფა.

დ) სხვადასხვა საგადასახადო სუბიექტისათვის განსხვავებულია ასევე **უფლებამონაცვლეობის წარმოშობის მომენტი**.

---

[1] მაგალითად, კავშირგაბმულობის, ტრანსპორტის სამინისტროს დეპარტამენტები გარდაიქმნენ შპს-ებად და სს-ებად.

კერძო სამართლის სუბიექტის რეორგანიზაციის შემთხვევაში უფლებამონაცვლე წარმოიშობა შესაბამის რეესტრში რეგისტრაციის შემდეგ, ხოლო საჯარო სამართლის სუბიექტის რეორგანიზაციის შემთხვევაში – შესაბამისი ნორმატიული აქტის ძალაში შესვლისთანავე.

შესაბამისად, **რეორგანიზაცია დასრულებულად** ჩაითვლება, როგორც კი წარმოიშობა უფლებამონაცვლე. წინამორბედი სუბიექტი რეორგანიზაციის სხვადასხვა ფორმის შემთხვევაში ან აგრძელებს არსებობას ან უქმდება და წყვეტს თავის არსებობას. წინამორბედის გაუქმების შემთხვევაში ხორციელდება მისი ლიკვიდაცია კანონით დადგენილი წესით.

ე) რეორგანიზებული საგადასახადო სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მისი **უფლებამონაცვლე**, ხოლო რამდენიმე უფლებამონაცვლის არსებობისას – უფლებამონაცვლეები.

არსებობს სრული და ნაწილობრივი უფლებამონაცვლეობა. სრული უფლებამონაცვლეობის შემთხვევაში უფლებამონაცვლეს სრულად გადადის როგორც უფლებები, ისე ვალდებულებები. ნაწილობრივი უფლებამონაცვლეობის დროს სუბიექტს შეიძლება გადაეცეს ან მხოლოდ უფლებები ან მხოლოდ ვალდებულებები. ნაწილობრივი უფლებამონაცვლეობის შემთხვევებია, მაგალითად, ვალის გადაკისრება, მოთხოვნის დათმობა, ვალის ნაწილზე ვალდებულების აღება და სხვ. ნაწილობრივი უფლებამონაცვლეობის შემთხვევაში დაუშვებელია, სუბიექტს მოეთხოვოს იმ ვალდებულებების შესრულება, რაც მას არ უკისრია. ასევე დაუშვებელია, ნაწილობრივ უფლებამონაცვლემ განახორციელოს ისეთი უფლებები, რომლებიც მასზე არ გადასულა.

რეორგანიზაციის ყველა ფორმის შემთხვევაში ადგილი აქვს სრულ უფლებამონაცვლეობას. ამდენად, საგადასახადო ვალდებულებებიც უფლებამონაცვლემ უნდა შეასრულოს სრულად. თუ უფლებამონაცვლე რამდენიმეა, მაშინ საგადასახადო ვალდებულებას ისინი ასრულებენ სოლიდარულად (შდრ. მე-7 პუნქტის კომენტარი).

საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უფლებამონაცვლის (უფლებამონაცვლეების) მიერ ხორციელდება მოცემული მუხლით დადგენილი წესით, რომელიც ქვემოთ დეტალურად განიხილება.

2. ა) საგადასახადო ვალდებულებას უფლებამონაცვლე ასრულებს ყველა შემთხვევაში. მას არ შეუძლია მიუთითოს იმაზე, რომ მისთვის **ცნობილი არ იყო** იმ ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ, რომლებიც ადასტურებდნენ რეორგანიზებული საგადასა-

ხადო სუბიექტის მიერ რეორგანიზაციის დაწყებამდე საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობას ან არაჯეროვნად შესრულებას.

უფლებამონაცვლე რეორგანიზაციის შედეგად წარმოიშობა იმ პერიოდისათვის, როდესაც უკვე სახეზეა რეორგანიზებული საგადასახადო სუბიექტის მიერ საგადასახადო ვალდებულებისადმი არაკეთილსინდისიერი დამოკიდებულება. ამდენად, მისთვის როგორც მომავალი საგადასახადო სუბიექტისათვის, ეს გარემოება თავიდანვე ცერ იქნება ცნობილი. შეიძლება ამის შესახებ ინფორმაცია რეორგანიზებული საგადასახადო სუბიექტის ხელმძღვანელობას ან პარტნიორებს გააჩნდეთ, მაგრამ მათთვის ამის ცოდნა საკმარისი არ არის იგივე ინფორმაცია ცნობადად იქცეს უფლებამონაცვლისათვის, როგორც მომავალში შესაქმნელი საგადასახადო სუბიექტისათვის. ეს მიუხედავად იმისა, რეორგანიზებული საგადასახადო სუბიექტის დირექტორი თუ პარტნიორები განაგრძობენ ამ სტატუსით მოღვაწეობას წარმოშობილ უფლებამონაცვლეში.

საერთოდ, წარმოშობილი უფლებამონაცვლე, რომელზეც სრულად გადმოდის რეორგანიზებული სუბიექტის უფლებები და ვალდებულებები, მოვალეა სრულად, ყოველგვარი დაოქმის გარეშე შეასრულოს მისთვის გადმოკისრებული ვალდებულებები.

ბ) საგადასახადო ვალდებულება **შეუსრულებლად** ითვლება, თუკი საგადასახადო სუბიექტის მიერ იგი არ არის შესრულებული საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით, კერძოდ, გადახდილი არ არის ამ კოდექსით დაწესებული და შემოღებული, ასევე ადგილობრივი თვითმმართველობის მიერ დაწესებული და შემოღებული გადასახადები (შდრ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 57.1).

საგადასახადო ვალდებულება **არაჯეროვნად შესრულებულად** ითვლება, თუკი საგადასახადო სუბიექტის მიერ იგი ნაწილობრივ არის შესრულებული, კერძოდ, გადახდილია დაწესებულზე და შემოღებულზე ნაკლები გადასახადი ან გადახდილია იგი ვადის დარღვევით.

საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის საგადასახადო სუბიექტს ეკისრება კანონმდებლობით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა (შდრ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 41.4 და 42.2).

გ) საგადასახადო კოდექსი უფლებამონაცვლეს ავალდებულებს, რათა მან **რეორგანიზაციის დასრულებამდე გადაიხადოს** რეორგანიზებული საგადასახადო სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულებაზე დარიცხული საურავი და დაკისრებული ჯარიმა.

აღნიშნული დებულება არ შეესაბამება უფლებამონაცვლეობის შინაარსს. უფლებამონაცვლე წარმოიშობა მხოლოდ რეორგა-

ნიზაციის დასრულების შემდეგ და, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, კერძო სამართლის უფლებამონაცვლის შესაბამის რეესტრში რეგისტრაციით (იხ. ამ მუხლის 1-ლი ნაწილის კომენტარის „დ“ პუნქტი). ამდენად, რეორგანიზაციის დასრულებამდე და უფლებამონაცვლის სათანადოდ წარმოშობამდე ეს უკანასკნელი ვერანაირად ვერ გადაიხდის საურავებსა და ჯარიმებს – ამ პერიოდისათვის იგი ხომ ჯერ არ არსებობს!!

ამ თვალსაზრისით, უფრო გამართლებულია მოცემული პუნქტის ბოლო წინადადება, რომლის მიხედვითაც რეორგანიზებული საგადასახადო სუბიექტი, თუკი იგი თავად იქნება აღიარებული სხვა რეორგანიზებული სუბიექტის უფლებამონაცვლედ, ვალდებულია შეასრულოს მისი წინამორბედის საგადასახადო ვალდებულება, საურავებისა და ჯარიმების გადახდასთან დაკავშირებით. თუკი მან, როგორც პირველი წინამორბედის უფლებამონაცვლემ არ შეასრულა ეს ვალდებულებები, მაშინ იგი გადადის უკვე მის უფლებამონაცვლეზე.

3. უფლებამონაცვლისათვის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების **ვადები** არ იცვლება, ისინი იგივე რჩება, რაც დადგენილი იყო მისი წინამორბედისათვის (ანუ რეორგანიზებული საგადასახადო სუბიექტისათვის).

თავის მხრივ, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადები განსხვავებულია სხვადასხვა გადასახადისათვის. მაგალითად, მოგების გადასახადი გადაიხდება საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე, დღგ – საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის არა უგვიანეს 15 რიცხვისა (შდრ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 249.1 "ბ"), აქციზი – დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვი (შდრ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 261.1).

4. ა) მე-4 პუნქტში განხილულია შერწყმის ისეთი სახე, როგორიცაა **შერწყმა ახალ სუბიექტში გაერთიანებით.** ასეთი შერწყმა ხორციელდება ორი ან მეტი საგადასახადო სუბიექტის მონაწილეობით, რომლებიც შერწყმის შედეგად ქმნიან ახალ საგადასახადო სუბიექტს, ხოლო თვითონ კი წყვეტენ არსებობას.

ბ) თითოეულ საგადასახადო სუბიექტს შერწყმამდე შეიძლება ჰქონდეს გარკვეული საგადასახადო ვალდებულება, ეთქვათ, ერთს – დღგ-ის გადახდის, ხოლო მეორეს – ქონების გადასახადის გადახდის ვალდებულება. შერწყმის შედეგად წარმოშობილ ახალ სუბიექტზე, როგორც უფლებამონაცვლეზე, გადმოდის ორივე გადასახადის (დღგ-ის და ქონების გადასახადის) გადახდის ვალდებულება.

5. ა) მე-5 პუნქტში განხილულია შერწყმის ისეთი სახე, როგორიცაა **შერწყმა მიერთებით**. ასეთი შერწყმის დროს ერთ საგადასახადო სუბიექტს უერთდება სხვა საგადასახადო სუბიექტი ისე, რომ პირველი საგადასახადო სუბიექტი აგრძელებს არსებობას, ხოლო მეორე, ანუ მიერთებული საგადასახადო სუბიექტი უქმდება.

ბ) მიერთებული საგადასახადო სუბიექტის უფლებამონაცვლედ ითვლება ძირითადი, ანუ ის საგადასახადო სუბიექტი, რომელსაც მიუერთდა იგი.

თუკი მიერთებულ საგადასახადო სუბიექტს შერწყმამდე საგადასახადო ვალდებულებები ჰქონდა, ისინი სრულად გადმოდის ძირითად საგადასახადო სუბიექტზე.

6. ა) მე-6 პუნქტში განხილულია რეორგანიზაციის ისეთი ფორმა, როგორიცაა **გაყოფა**. გაყოფის თავისებურება ისაა, რომ ერთი (ძირითადი) საგადასახადო სუბიექტიდან წარმოიშობა რამდენიმე, ორი ან მეტი, ახალი საგადასახადო სუბიექტი. ამასთან, გაყოფილი საგადასახადო სუბიექტი წყვეტს არსებობას.

ბ) გაყოფილი საგადასახადო სუბიექტის უფლებამონაცვლეებად ითვლებიან მისგან წარმოშობილი ახალი საგადასახადო სუბიექტები.

თუკი გაყოფილ საგადასახადო სუბიექტს გაყოფამდე და, შესაბამისად, არსებობის შეწყვეტამდე, ჰქონდა საგადასახადო ვალდებულებები, ისინი გადანაწილდება მის უფლებამონაცვლეებზე. მათი წილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაში განისაზღვრება მოცემული მუხლის მე-7 პუნქტის მიხედვით.

7. ა) **რამდენიმე უფლებამონაცვლის** წარმოშობას, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ (შდრ. პუნქტი 1.გ), ადგილი აქვს წინამორბედი საგადასახადო სუბიექტის გაყოფისას ან მისგან რამდენიმე ახალი საგადასახადო სუბიექტის გამოყოფისას.

აღნიშნული პუნქტი აწესრიგებს მხოლოდ გაყოფის შედეგად წარმოშობილ საგადასახადო ურთიერთობებს. ხოლო გამოყოფასთან დაკავშირებული საგადასახადო ურთიერთობები მოწესრიგებულია მე-9 პუნქტში (იხ. ქვემოთ მე-9 პუნქტის კომენტარი).

ბ) რაც შეეხება გაყოფის შედეგად წარმოშობილ უფლებამონაცვლეებს, წინამორბედი საგადასახადო სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულებას ისინი ასრულებენ შესაბამისი წილის მიხედვით. თითოეული მათგანის წილი განისაზღვრება გამყოფი ბალანსით ან სხვა გადამცემი აქტით.

გამყოფ ბალანსში აისახება გადასაცემი აქტივებისა და პასივების ღირებულებები. სხვა გადამცემ აქტად შეიძლება მოგვეელი-

ნოს მიღება-ჩაბარების აქტი ან სხვა მსგავსი დოკუმენტი. არსებითია, რომ ასეთ დოკუმენტში ასახული იყოს ასევე აქტივებისა და პასივების ღირებულებები და გადასაცემი ქონების დახასიათება.

გ) წილის ოდენობა შეიძლება დამოკიდებული გახდეს სხვადასხვა გარემოებაზე, მაგალითად, აქტივების ან პასივების ოდენობაზე ან ქონების სახეობაზე და ა.შ. თუკი, ვთქვათ, ერთმა უფლებამოსილებელმა მიიღო მეტი ქონება, ხოლო მეორემ – ნაკლები, მაშინ შესაძლებელია, რომ მეტი ქონების მქონე უფლებამოსილებელმა იკისროს საგადასახადო ვალდებულების მეტი წილი, ვიდრე მეორე უფლებამოსილებელმა (უფლებამოსილებლებმა). საგადასახადო ვალდებულების მეტი წილის გადახდა შეიძლება იკისროს ასევე იმ უფლებამოსილებელმა, რომელსაც გადაეცა, ვთქვათ, უძრავი ქონება.

დ) წარმოშობილი უფლებამოსილებლები წინამორბედი საგადასახადო სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულებებს ასრულებენ **სოლიდარულად**. სოლიდარული ვალდებულების წარმოშობა ეფუძნება ხელშეკრულებას, კანონს ან საგნის განუყოფლობას. ჩვენს შემთხვევაში უფლებამოსილებელთა სოლიდარული ვალდებულება წარმოიშობა კანონის (აქ: საგადასახადო კოდექსის) საფუძველზე.

სოლიდარული ვალდებულების შინაარსი ასახულია სამოქალაქო კოდექსში (იხ. მუხლები 463-476). საგადასახადო ვალდებულების სოლიდარულად შესრულება გულისხმობს იმას, რომ თითოეული უფლებამოსილებელი ვალდებულია მონაწილეობა მიიღოს მთლიანი ვალდებულების შესრულებაში (სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 463). მთლიანი ვალდებულების შესრულება შეიძლება გადანაწილდეს უფლებამოსილებლებზე და თითოეულმა მათგანმა შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულების ნაწილი. თუმცა, შესაბამისი საგადასახადო ორგანოსათვის არა აქვს მნიშვნელობა, თუ როგორ არის გადანაწილებული უფლებამოსილებლებზე მთლიანი ვალდებულების შესრულება, მას უფლება აქვს საგადასახადო ვალდებულების შესრულება მოსთხოვოს ნებისმიერ უფლებამოსილებელს როგორც მთლიანად, ასევე ნაწილობრივ (შდრ. სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 465).

თუკი ერთ-ერთმა უფლებამოსილებელმა მთლიანად შეასრულა საგადასახადო ვალდებულება, მაშინ სხვა დანარჩენი უფლებამოსილებლები თავისუფლდებიან მისი შესრულებისაგან (სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 467). თუმცა, უფლებამოსილებელს, რომელმაც მთლიანად შეასრულა საგადასახადო ვალდებულება, აქვს უფლება მოითხოვოს დანარჩენ უფლებამოსილებლებისაგან მათი წილის ანაზღაურება (სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 473).

8. ა) მე-8 პუნქტში განხილულია საგადასახადო სუბიექტის რეორგანიზაციის ისეთი ფორმა, როგორიცაა **ორგანიზაციულ-სა-**

მართლებრივი ფორმის შეცვლა, ანუ გარდაქმნა. გარდაქმნა იმით ხასიათდება, რომ სახეცვლილებას განიცდის მხოლოდ საგადასახადო სუბიექტის გარეგნული სამართლებრივი ფორმა, ხოლო მასში არსებული შიდა ურთიერთობები, მაგალითად, პარტნიორული, ქონებრივი, ვალდებულებითი და სხვა ურთიერთობები, უცვლელი რჩება. თუმცა, გარდაქმნის შესახებ გადაწყვეტილება'ში შეიძლება დადგინდეს, ვთქვათ, საქმიანობის საგნის, სახელწოდების ან იურიდიული მისამართის შეცვლისა და სხვა საკითხები.

ბ) ფორმალური თვალსაზრისით, სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას ახალი საგადასახადო სუბიექტი არ წარმოიშობა. თუმცა, იურიდიული თვალსაზრისით, ერთი საგადასახადო სუბიექტის (ვთქვათ, სპს-ის) ადგილს იკავებს სრულიად ახალი, სხვა სამართლებრივი ფორმის მქონე სუბიექტი (ვთქვათ, შპს ან სს). ამიტომაც არის, რომ სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას საუბრობენ ახალი სუბიექტის წარმო'შობა'ზე ანდა შექმნა'ზე.

გ) სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას წინამორბედი საგადასახადო სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უფლებამონაცვლეა ასეთი რეორგანი'საციის შედეგად შექმნილი საგადასახადო სუბიექტი.

9. ა) როგორც 'სემოთ უკვე აღენიშნეთ, გამოყოფისას თავდაპირველი საგადასახადო სუბიექტი აგრძელებს არსებობას. ეს არის რეორგანი'საციის ისეთი შემთხვევა, როდესაც წინამორბედი და უფლებამონაცვლე (უფლებამონაცვლეები) ერთდროულად თანაარსებობენ.

რადგანაც წინამორბედი საგადასახადო სუბიექტი აგრძელებს არსებობას, მას სრულად **უნარჩუნდება თავისი ვალდებულებები**, მათ შორის საგადასახადო ვალდებულებები. დასაშვებია, რომ მან თავისი ვალდებულებების ნაწილი გამოყოფის აქტით გადაანაწილოს მისგან გამოყოფილ ახალ საგადასახადო სუბიექტებ'ზე.

ბ) წინამორბედი საგადასახადო სუბიექტის არსებობის შენარჩუნებიდან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსი არ ავალდებულებს მისგან გამოყოფილ ახალ სუბიექტს (სუბიექტებს) წინამორბედის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას, ანუ არ მიიჩნევს მას საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უფლებამონაცვლედ.

გამოყოფილი საგადასახადო სუბიექტი მხოლოდ იმ 'შემთხვევაში შეიძლება იქნეს რეორგანიზებული სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უფლებამონაცვლედ მიჩნეული, თუ არსებობს ეჭვი იმისა, რომ გამოყოფა მი'სნად ისახავდა წინამორბედი სუბიექტის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან თავის არიდებას. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგა-

ნოს შეუძლია წინამორბედ და გამოყოფილ საგადასახადო სუბიექტებს მოსთხოვოს როგორც გადასახდელი გადასახადის თანხის, ასევე შესაბამისი სანქციების გადახდა. თუმცა, საგადასახადო კოდექსი არ აზუსტებს, თუ თითოეულ მათგანს რა წილობრივი პროპორციით მოსთხოვს გადახდას. აქ სწორი იქნებოდა, თუკი საგადასახადო კოდექსი სოლიდარულად დააკისრებდა მათ ამ ვალდებულებას.

10. ა) საგადასახადო სუბიექტს რეორგანიზაციამდე შეიძლება ჰქონდეს **ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხა** (ზედმეტად გადახდილი თანხების შესახებ იხ. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 71.1).

სასოგადოდ, ზედმეტად გადახდილ თანხას საგადასახადო ორგანოები ჩათვლიან სხვა გადასახადების (მათ შორის სანქციების) ანგარიშში ან უბრუნებენ საგადასახადო სუბიექტს დადგენილი წესით. რეორგანიზაციის შემთხვევაში კი ზედმეტად გადახდილი თანხა (ანუ ზედმეტობა) შეუძლია ჩაითვალოს უფლებამონაცვლემ (უფლებამონაცვლეებმა) წინამორბედი საგადასახადო სუბიექტის მიერ გადასახადელი სხვა გადასახადის ანგარიშში, რომელშიც მას დავალიანება ჰქონდა.

ბ) რეორგანიზებულ საგადასახადო სუბიექტს შეიძლება ზედმეტობა ჰქონდეს ერთ გადასახადში (ვთქვათ, სოციალურ გადასახადში), ხოლო დავალიანება – რამდენიმე სხვა გადასახადში (მაგალითად, დღგ-ში და ქონების გადასახადში). ასეთ შემთხვევაში ზედმეტად გადახდილი სოციალური გადასახადის თანხას შესაბამისი საგადასახადო ორგანო ჩაუთვლის უფლებამონაცვლეს ორივე გადასახადელი გადასახადის ანგარიშში დავალიანების საერთო თანხის პროპორციულად.

გ) როგორც საგადასახადო სუბიექტის ლიკვიდაციის, ასევე მისი რეორგანიზაციის დროს მას შეიძლება ზედმეტობა ჰქონდეს რომელიმე გადასახადში, მაგრამ არ გააჩნდეს დავალიანება არც ერთ სხვა გადასახადში. ასეთ შემთხვევაში, შესაბამისი საგადასახადო ორგანო ვალდებულია მის უფლებამონაცვლეს **დაუბრუნოს** (უფლებამონაცვლეებს) ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხა. ზედმეტობის დაბრუნება მოხდება საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლით დადგენილი წესით.

ე) რამდენიმე უფლებამონაცვლის არსებობისას ზედმეტად გადახდილი თანხა დაუბრუნდებათ თითოეული მათგანის წილის შესაბამისად. წილის ოდენობა განისაზღვრება რეორგანიზაციის აქტით.

მუხლი 62. გარდაცვლილი, უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ძმედუნარო ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება

1. გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მისი მემკვიდრე/მემკვიდრეები მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულების ფარგლებში და სამკვიდრო ქონებაში მისი/მათი წილის პროპორციულად მემკვიდრეობის მიღების დღიდან.

2. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გარდაცვლილი ფიზიკური პირის მემკვიდრეს/მემკვიდრეებს გაუგზავნოს შეტყობინება გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო დავალიანებისა და მემკვიდრეობის მიღების შემთხვევაში მისი/მათი ვალდებულების შესახებ გარდაცვლილი ფიზიკური პირის მაგივრად დადგენილი წესით შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება.

3. მემკვიდრის/მემკვიდრეების არარსებობის ან მემკვიდრის/მემკვიდრეების მიერ მემკვიდრეობის მიღებაზე უარის თქმის შემთხვევაში, ან თუ გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა აღემატება მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულებას, საგადასახადო ვალდებულების დარჩენილი დავალიანების თანხა ითვლება უიმედო ვალად და ჩამოიწერება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

4. სასამართლოს მიერ უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარებული ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს პირი, რომელიც მეურვეობისა და მზრუნველობის ორგანოს მიერ უფლებამოსილია მართოს უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის ქონება მისი უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარებიდან სამი თვის განმავლობაში. პირი, რომელიც მეურვეობისა და მზრუნველობის ორგანოს მიერ უფლებამოსილია მართოს უგზო-უკვლოდ დაკარგული ფიზიკური პირის ქონება, ვალდებულია დადგენილ ვადაში გადაიხადოს უგზო-უკვლოდ დაკარგული გადასახადის გადამხდელის მიერ გადაუხდელი გადასახადები, აგრეთვე მისი უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარების დღისათვის დაკისრებული სანქციების თანხა უგზო-უკვლოდ დაკარგული ფიზიკური პირის ქონების (ფულადი სახსრების) ხარჯზე. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია პირს, რომელიც მეურვეობისა და მზრუნველობის ორგანოს მიერ უფლებამოსილია მართოს უგზო-უკვლოდ დაკარგული ფიზიკური პირის ქონება, გაუგზავნოს შეტყობინება უგზო-უკვლოდ დაკარგული ფიზიკური პირის საგადასახადო დავალიანებისა და ვალდებულების შესახებ, რათა მან დადგენილი წესით შეასრულოს უგზო-უკვლოდ დაკარგული ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულება.

5. სასამართლოს მიერ ქმედუუნაროდ აღიარებული ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მეურვე ქმედუუნარო პირის ქონების (ფულადი სახსრების) ხარჯზე. სასამართლოს მიერ ქმედუუნაროდ აღიარებული ფიზიკური პირის მეურვე ვალდებულია გადაიხადოს გადასახადის გადამხდელის მიერ გადაუხდელი გადასახადის მთელი თანხა, აგრეთვე პირის ქმედუუნაროდ აღიარების დღისათვის რიცხული სანქციების თანხა.

6. სასამართლოს მიერ უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუუნაროდ აღიარებული ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულება (მათ შორის, სანქციები) ითვლება უიმედო ვალად და ჩამოიწერება იმ შემთხვევაში, თუ მისი ქონება არასაკმარისია საგადასახადო ვალდებულების (მათ შორის, სანქციების) შესასრულებლად.

7. პირის უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუუნაროდ აღიარების გაუქმების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების დღიდან განახლდება ადრე ჩამოწერილი საგადასახადო ვალდებულების მოქმედება, საურავის დარიცხვა (მათ შორის, ადრე დარიცხული) და ჯარიმების დაკისრება.

1. უპირველეს ყოვლისა, აღვნიშნოთ, რომ ამ მუხლის მე-3 და მე-6 ნაწილებში ნახსენები „უიმედო ვალის“ ნაცვლად, ამ ნაწილების შინაარსიდან გამომდინარე, უნდა ეწეროს „უიმედო საგადასახადო დავალიანება“ (იხ. მე-12 მუხლის მე-20 და 21-ე ნაწილების კომენტარები). ამიტომ ამ მუხლის კომენტირებისას ვისაუბრებთ „უიმედო საგადასახადო დავალიანებაზე“ და არა „უიმედო ვალზე“.

2. ამ მუხლის პირველი სამი ნაწილით განსაზღვრულია გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესი.

გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულებას მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულების ფარგლებში ასრულებს მისი მემკვიდრე (თუ ერთი მემკვიდრე ჰყავს) ან მემკვიდრეები. თუ მემკვიდრე ერთზე მეტია, თითოეული მათგანი გარდაცვლილის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს სამკვიდრო ქონებაში მისი წილის პროპორციულად. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება მემკვიდრეობის მიღების დღიდან უნდა დაიწყოს.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1487-ე მუხლის თანახმად, მემკვიდრეები ვალდებულნი არიან შესაბამის საგადასახადო ინსპექციას შეატყობინონ სამკვიდროს გახსნის შესახებ, თუ მათთვის ცნობილია, რომ გარდაცვლილს ჰქონდა შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულება.

ფიზიკური პირის გარდაცვალების შემთხვევაში, თუ მას ჰქონდა საგადასახადო დავალიანება, საგადასახადო ორგანომ მის მემკვიდრეებს უნდა გაუგზავნოს შეტყობინება, რომელშიც უნდა მიუთითოს, რომ ამ პირს ჰქონდა საგადასახადო დავალიანება და მემკვიდრეობის მიღების შემთხვევაში, მემკვიდრეობის მიღების დღიდან მემკვიდრეებს ეკისრებათ გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება. ამ შეტყობინების გაგზავნის ვადა განსაზღვრულია საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1488-ე მუხლით, რომლის თანახმადაც:

- ზემოაღნიშნული შეტყობინება საგადასახადო ორგანომ უნდა გაუგზავნოს მემკვიდრეებს, რომლებმაც მიიღეს სამკვიდრო, 6 თვის განმავლობაში იმ დღიდან, როდესაც მისთვის ცნობილი გახდა სამკვიდროს გახსნის შესახებ, მიუხედავად იმისა, დადგა თუ არა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადა;
- თუ საგადასახადო ორგანომ არ იცოდა სამკვიდროს გახსნის შესახებ, ზემოაღნიშნული შეტყობინება მემკვიდრეებს უნდა გაუგზავნოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის დადგომიდან ერთი წლის განმავლობაში;
- ამ ვადების დარღვევის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო დაკარგავს მემკვიდრეებისაგან გარდაცვლილის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მოთხოვნის უფლებას.

უნდა აღინიშნოს, რომ თუ საგადასახადო ორგანოს მიერ წარდგენილი მოთხოვნა გარდაცვლილის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის დადგომამდე იყო წარდგენილი, მემკვიდრეს უფლება აქვს გადადოს მისი შესრულება ვადის დადგომამდე. ვადის დადგომიდან კი საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მოითხოვოს ამ ვალდებულების შესრულება სასარჩელო ხანდაზმულობის საერთო ვადის განმავლობაში [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 1490], რომელიც მოცემულ შემთხვევაში 6 წლის ტოლია (იხ. ამ კოდექსის მე-5 მუხლი).

თუ არ არსებობს გარდაცვლილის მემკვიდრე, ან თუ ყველა მემკვიდრემ უარი განაცხადა მემკვიდრეობის მიღებაზე, დავალიანება ითვლება უიმედო საგადასახადო დავალიანებად და ჩამოიწერება ამ კოდექსით დადგენილი წესით (იხ. ამ კოდექსის 92-ე მუხლი). იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა აღემატება მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულებას, ამ ქონების ღირებულება უნდა მოხმარდეს საგადასახადო ვალდებულების დაფარვას, ხოლო დარჩენილი ნაწილი ჩაითვლება უიმედო საგადასახადო დავალიანებად და ჩამოიწერება. აქ ჩნდება

კითხვა: რა იგულისხმება საგადასახადო ვალდებულებაში, მხოლოდ გადასახადები თუ საგადასახადო სანქციის თანხებიც (იხ. 57-ე მუხლის კომენტარების პირველი პუნქტი)? ერთმნიშვნელოვანი პასუხი არ ჩანს, თუმცა, ლოგიკურად აქ ორიენე უნდა იგულისხმებოდეს.

3. თუ სასამართლომ უგ'სო-უკელოდ დაკარგულად აღიარა ფი'სიკური პირი, მის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს პირი, რომელსაც მეურვეობისა და მ'სრუნველობის ორგანომ მიანიჭა მისი ქონების მართვის უფლებამოსილება (ამ პირს, ტექსტის გასამარტივებლად, დროებით ვუწოდოთ ქონების მმართველი) ამ პირის უგ'სო-უკელოდ დაკარგულად აღიარებიდან სამი თვის განმავლობაში. ქონების მმართველი ვალდებულია დადგენილ ვადაში გადაიხადოს ამ პირის მიერ გადაუხდელი გადასახადები და უგ'სო-უკელოდ დაკარგულად აღიარების დღემდე მისთვის დაკისრებული სანქციების თანხა. ამ თანხის გადახდა ხდება უგ'სო-უკელოდ დაკარგული პირის ქონების (ფულადი სახსრების) ხარჯ'ზე. ამ წინადადებაში ფრჩხილებ'ში ჩასმული სიტყვათა ჯგუფი „ფულადი სახსრები" არის სიტყვა „ქონების" დაკონკრეტება და, მაშასადამე, საგადასახადო ვალდებულება უნდა შესრულდეს ფულადი სახსრების და არა სხვა ქონების ხარჯ'ზე.

საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, უგ'სო-უკელოდ დაკარგული პირის ქონების მმართველს გაუგ'საგნოს შეტყობინება ამ პირის საგადასახადო დავალიანებისა და ვალდებულების შესახებ, რათა მან დადგენილი წესით შეასრულოს უგ'სო-უკელოდ დაკარგული ფი'სიკური პირის საგადასახადო ვალდებულება.

4. სასამართლოს მიერ ქმედობაუუნაროდ აღიარებული ფი'სიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებას მისივე ქონების (ფულადი სახსრების) ხარჯ'ზე ასრულებს მისი მეურვე. ამ წინადადებაში ფრჩხილებ'ში ჩასმული სიტყვათა ჯგუფი „ფულადი სახსრები" არის სიტყვა „ქონების" დაკონკრეტება და, მაშასადამე, საგადასახადო ვალდებულება უნდა შესრულდეს ფულადი სახსრების და არა სხვა ქონების ხარჯ'ზე. მეურვე ვალდებულია გადაიხადოს ქმედობაუუნარო პირის საგადასახადო დავალიანება და პირის ქმედობაუუნაროდ აღიარების დღემდე მისთვის დაკისრებული სანქციების თანხა.

5. თუ სასამართლოს მიერ უგ'სო-უკელოდ დაკარგულად ან ქმედობაუუნაროდ აღიარებული ფი'სიკური პირის ქონება არასაკმარისია საგადასახადო ვალდებულებათა (მათ შორის, სანქციების) შესასრულებლად, საგადასახადო ვალდებულება უიმედო საგადასახადო დავალიანებად ჩაითვლება და ჩამოიწერება (იხ. ამ კოდექსის 92-ე მუხლი).

6. თუ სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაუქმდა პირის უგზო-უკელოდ დაკარგულად ან ქმედობაუუნაროდ აღიარება, იმავე დღიდან აღდგება ჩამოწერილი საგადასახადო ვალდებულება და განახლდება საურავის დარიცხვა და ჯარიმების დაკისრება.

მუხლი 63. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესი

1. გადასახადის გადამხდელი დაბეგვრის ობიექტის, გადასახადის განაკვეთისა და საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით დამოუკიდებლად გამოიანგარიშებს საანგარიშო პერიოდისათვის გადასახდელ გადასახადის თანხას, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. ამ კოდექსით ან საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით დადგენილ შემთხვევებში გადასახდელი გადასახადის თანხის გამოანგარიშების ვალდებულება შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო ორგანოს ან საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს.

3. გადასახადი გამოიანგარიშება შესაბამისი გადასახადისათვის ამ კოდექსით ან საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით დადგენილი წესით.

4. გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი, სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია დადგენილ ვადაში გადაიხადოს (გადარიცხოს) გადასახდელი გადასახადის თანხა.

5. ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში დასაშვებია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესის ან/და ვადის შეცვლა.

1.-2. გადასახდელი გადასახადის თანხის გამოანგარიშებაზე პასუხს აგებს თავად გადასახადის გადამხდელი. მაგრამ მას გადასახადის გამოანგარიშება ყოველთვის არ ეკალება, თუ ეს ვალდებულება დაკისრებული აქვს საგადასახადო აგენტს (მაგალითად, ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის დაკავებისას) ან საგადასახადო ინსპექციას (მაგალითად, ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისას).

3. ეს ნაწილი ეწინააღმდეგება კონსტიტუციის 94-ე მუხლს, რომლის მიხედვითაც *„1. საკალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით.“* ე.ი. იგი მოითხოვს, რომ გადასახადის გადახდის წესი დადგინდეს კანონით. იგივე აღნიშნა საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლომ თავის 1997 წლის 20 თებერვლის № 1/3 - 21 გადაწყვეტილებაში საქმეზე „მოქალაქე ოთარ ხოიძე საქართველოს პრეზიდენტის წინააღმდეგ“: *„ადამიანის მოვალეობას - იხადოს გადასახადები და მოსაკრებლები, თან ახლავს სახელმწიფო ვალდებუ-*

ლება, რომ ეს გადასახადები და მოსაკრებლები სათანადო წესით, ... - კანონით დაადგინოს. წინააღმდეგ შემთხვევაში, გადასახადები ყოველთვის ხელყოფს საკუთრებას, მუსაკუთრის იმ უფლებებს, რომლებიც საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველი პუნქტითაა გარანტირებული."

კოდექსის წინამდებარე მუხლი კი ამ წესის დადგენას დასაშვებად მიიჩნევს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებითაც, რომლებიც იერარქიულად, შესაძლოა, კანონზე დაბლა იდგეს.

ეს ნაწილი, სავარაუდოდ, გულისხმობს ადგილობრივ გადასახადებს, რომელთა შემოღებაც შესაბამის ტერიტორიაზე ხდება ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა აქტებით, თუმცა ამ აქტებით ადგილობრივი გადასახადების გადახდის წესი არ დგინდება. წესდება მხოლოდ შესაბამის ტერიტორიაზე მათი შემოღება-არშემოღების საკითხი – იმ ზღვრული ოდენობის ფარგლებში, რომელიც ასევე ამ კოდექსით არის დადგენილი.

5. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლის შესაძლებლობა დადგენილია ამ კოდექსის IX თავით.

მუხლი 64. საგადასახადო პერიოდი

1. საგადასახადო პერიოდი არის დროის მონაკვეთი, რომლითაც განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის საგადასახადო ვალდებულება (გადასახადის კუთვნილი თანხის გადახდა) კონკრეტული გადასახადის მიმართ.

2. საგადასახადო პერიოდი შეიძლება დაიყოს რამდენიმე სანგარიშო პერიოდად, რომელთა შედეგებზედაც გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს ეკისრება გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება.

3. თუ საწარმო/ორგანიზაცია დაფუძნდა კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ, მაგრამ ამ წლის 1 დეკემბრამდე, მისთვის პირველ საგადასახადო პერიოდს წარმოადგენს დროის მონაკვეთი მისი დაფუძნების დღიდან ამ წლის ბოლომდე. ამასთან, საწარმოს/ორგანიზაციის დაფუძნების დღედ (გარდა ფილიალებისა და სხვა ქვედანაყოფებისა და ამ კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საწარმოებისა) ითვლება ამ საწარმოს/ ორგანიზაციის დადგენილი წესით რეგისტრაციის დღე, საწარმოს/ორგანიზაციის ფილიალისა და სხვა ქვედანაყოფისათვის დაფუძნების დღედ ითვლება მათი სახელმწიფო რეგისტრაციის დღე, ხოლო ამ კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საწარმოს დაფუძნე-

ბის დღედ – ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების დადების დღე.

4. თუ საწარმო დაფუძნდა 1 დეკემბრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით, მისთვის პირველ საგადასახადო პერიოდს წარმოადგენს დროის მონაკვეთი დაფუძნების დღიდან მომდევნო წლის ბოლომდე, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

5. თუ საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაცია (რეორგანიზაცია) განხორციელდა კალენდარული წლის დამთავრებამდე, მისთვის უკანასკნელ საგადასახადო პერიოდს წარმოადგენს დროის მონაკვეთი ამ წლის დასაწყისიდან მისი ლიკვიდაციის (რეორგანიზაციის) დასრულებამდე. თუ საწარმო/ორგანიზაცია დაფუძნდა მისი ლიკვიდაციის (რეორგანიზაციის) წლის წინა წლის 30 ნოემბრის შემდეგ, მისთვის პირველ და უკანასკნელ საგადასახადო პერიოდებს წარმოადგენს დროის მონაკვეთი დაფუძნების დღიდან ლიკვიდაციის (რეორგანიზაციის) დასრულების დღემდე. ამ ნაწილით გათვალისწინებული წესები არ გამოიყენება იმ საწარმოების (ორგანიზაციების) მიმართ, რომლებსაც გამოეყო ან შეუერთდა ერთი ან რამდენიმე საწარმო/ორგანიზაცია.

6. თუ საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში საქართველოს საწარმო/ორგანიზაცია იძენს უცხოური საწარმოს სტატუსს ან, პირიქით, უცხოური საწარმო – საქართველოს საწარმოს სტატუსს, საგადასახადო პერიოდი იყოფა ორ ნაწილად; პირველ ნაწილში საწარმო/ორგანიზაცია წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს თავდაპირველი სტატუსის შესაბამისად, ხოლო მეორეში – შეძენილი სტატუსის შესაბამისად. ამასთან, სტატუსის ცვლილების დღე არ ჩაითვლება საგადასახადო პერიოდის არც პირველ და არც მეორე ნაწილებში.

7. ამ მუხლის მე-3–მე-5 ნაწილებით გათვალისწინებული წესები არ გამოიყენება იმ გადასახადების მიმართ, რომელთა საგადასახადო პერიოდი დადგენილია კალენდარული თვის ან კვარტალის სახით.

8. თუ გადასახადით დასაბეგრი ქონება შეძენილი, რეალიზებული (გასხვისებული ან განადგურებული) ან შეძენილი და რეალიზებული (გასხვისებული ან განადგურებული) იქნა კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ, ამ წელს საგადასახადო პერიოდი ამ ქონების გადასახადზე განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში ქონების ფაქტობრივად ყოფნის დროით.

ეს მუხლიც რამდენიმე უსუსტობას შეიცავს:

1. მე-2 ნაწილი – ამ კოდექსის მიხედვით მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება დგინდება გასული საგადასახადო პერიოდიდან და არა „საანგარიშო პერიოდის შედეგებიდან გა-

მომდინარე". „საანგარიშო პერიოდის" ცნება გამოყენებულია დღგ-თან დაკავშირებითაც (მუხლი 250), მაგრამ, თუკი „საანგარიშო პერიოდის" დადგენა მიმდინარე გადასახდელების გამო ხდება (წინამდებარე მუხლიდან სწორედ ეს გამომდინარეობს), დღგ-ისათვის მიმდინარე გადასახდელები არ არსებობს.

II. მე-3 ნაწილი იწყება სიტყვებით: *„თუ საწარმო/ორგანიზაცია დაფუძნდა კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ ...".* ეს კი შეუძლებელია, რადგან მე-12.34 მუხლის მიხედვით, ახლად რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელისთვის კალენდარული წელი ნიშნავს „პირველ წელს **რეგისტრაციის** თარიღიდან იმავე წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით." ე.ი. კალენდარული წლის დაწყება მიბმულია გადამხდელის რეგისტრაციასთან. ამის გამო, გადამხდელი ვერ დაფუძნდება მისი რეგისტრაციის შემდეგ (იხ. აგრეთვე 198-ე მუხლის კომენტარი). საყარაუდოდ, ეს ნაწილი უნდა გულისხმობდეს შემთხვევას, როცა საწარმო ფუძნდება წლის განმავლობაში ნებისმიერ დღეს, გარდა 1 იანვრისა.

III. მუხლში გამოყენებულია სიტყვები „მომდევნო **წლის** ბოლომდე", „წინა წლის 30 ნოემბრამდე". მე-12.35 მუხლის შესაბამისად კი **წელი** გულისხმობს **ნებისმიერ** 12-თვიან პერიოდს და არა კალენდარულ წელს. ამდენად, გამოდის, რომ „მომდევნო წლის ბოლომდე" ნიშნავს 24-თვიან პერიოდს. აქაც, საყარაუდოდ, კალენდარული წელია (ჩვეულებრივი გაგებით) ნაგულისხმევი.

ამ კოდექსში ერთმანეთშია არეული ცნებები – „წელი", „კალენდარული წელი", „საგადასახადო წელი", „საგადასახადო პერიოდი", „საანგარიშო პერიოდი". საერთოდ, საკმაოდ საეჭვოა „საგადასახადო პერიოდის" ცნების შემოღების საჭიროება, ვინაიდან რაიმე განსაკუთრებული დატვირთვა მას არა აქვს, თუ არ ჩავთვლით 133-ე მუხლის 1-3 ნაწილებს, რომლებიც ჯარიმის გასამმაგებასთან არის დაკავშირებული. თუ ეს მაინცდამაინც საჭიროა, საკმარისი იქნებოდა 2-ნაწილიანი მუხლიც: „1. ცალკეული გადასახადისათვის საგადასახადო პერიოდად შეიძლება დაწესდეს:

ა) საგადასახადო წელი;

ბ) კალენდარული კვარტალი;

გ) კალენდარული თვე.

2. განსული საგადასახადო წლის შედეგებიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელს ცალკეული გადასახადისათვის ამ კოდექსით შეიძლება დაუწესდეს მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება."

წინამდებარე მუხლის მე-3-5 ნაწილები და მე-12.34 მუხლის მეორე წინადადება სინამდვილეში წარმოადგენს „საგადასახადო

წლის" აღწერას და ისინი გადატანილ უნდა იქნეს შესაბამის მუხლში.

მუხლი 65. გადასახადისაგან განთავისუფლება და საგადასახადო შეღავათი

1. ამ კოდექსით გათვალისწინებული საერთო-სახელმწიფოებრივი ან ადგილობრივი გადასახადებისაგან გათავისუფლება შეიძლება მხოლოდ ამ კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანით, ხოლო ადგილობრივი გადასახადების გადახდისათვის საგადასახადო შეღავათების დადგენა – შესაბამის ნორმატიულ აქტებში ცვლილებების შეტანით.

2. აკრძალულია სხვა სამართლებრივი აქტებით გადასახადებისაგან განთავისუფლება ან საგადასახადო შეღავათების დაწესება, გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

3. გადასახადისაგან გათავისუფლებად ითვლება სხვა გადასახადის გადამხდელებთან შედარებით ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა არ გადაიხადონ გადასახადი.

4. საგადასახადო შეღავათად ითვლება სხვა გადასახადის გადამხდელებთან შედარებით ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით.

5. აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დაწესება და ცალკეული პირების განთავისუფლება გადასახადისაგან.

6. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გამოიყენოს საგადასახადო შეღავათები შესაბამისი სამართლებრივი საფუძვლების წარმოშობის მომენტიდან მისი მოქმედების მთელი პერიოდის განმავლობაში.

მუხლი შეიცავს ხარვეზებს:

I. I-ლი ნაწილი – საგადასახადო შეღავათი და გადასახადისაგან განთავისუფლება გადასახადის გადახდის წესის შემადგენელი ნაწილებია და ისინი უნდა დადგინდეს მხოლოდ კანონით (იხ. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლი). აღგილობრივი გადასახადებისათვის ამგვარი ნორმის დადგენამ შეიძლება გამოიწვიოს შესაბამის ტერიტორიაზე ამ გადასახადის შემოღება, მაგრამ მასში კანონით დადგენილი შეღავათების არგათვალისწინება. ასეთი შემთხვევები უკვე იყო „ეკონომიკური საქმიანობისთვის გადასახადის" არსებობის დროს, როცა ზოგიერთ რაიონში ამ გადასახადს ახდენებდნენ მთლიანი შემოსავლიდან, მატერიალური დანახარჯების

გამოუკლებლად, მაშინ, როცა საგადასახადო კოდექსი ამას (მატერიალური დანახარჯების გამოკლებას) პირდაპირ მოითხოვდა. ეყიქრობთ, დასაშვებია სხვადასხვა ტერიტორიაზე გადასახადის სხვადასხვა ოდენობით გადახდევინება, მაგრამ დაუშვებელია ამ გადასახადის გადახდევინება სხვადასხვა წესით.

II. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი შესწორება ვერ გავრცელდება საგადასახადო კოდექსზე იერარქიულად მაღლა მდგომ აქტებზე.

III. ამ მუხლით „საგადასახადო შეღავათი" და „გადასახადისაგან განთავისუფლება" სხვადასხვა ცნებებია, 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილიდან გამომდინარე კი ეს ერთი და იგივეა.

IV. საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის 1-ლი ნაწილით *„საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გაფორმებული აქვს პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ ხელშეკრულება, ამ პროექტების ფარგლებში საქონლის სხვა პირებისათვის გადაცემა არ ითვლება საქონლის მიწოდებად"*. საინტერესოა, ხაზგასმული წინადადება „გადასახადისგან განთავისუფლებას" გულისხმობს თუ „საგადასახადო შეღავათს"? ან ხომ არ გულისხმობს იგი ინდივიდუალურ შეღავათს, რომლის დაწესებაც წინამდებარე მუხლის მე-5 ნაწილით იკრძალება?

მუხლი 66. გადასახადის გადახდის ვადები

1. გადასახადის, მათ შორის, გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების, გადახდის ვადები დგინდება თითოეული გადასახადის მიმართ. ამასთან, გადასახადის მიმდინარე გადასახდელებში იგულისხმება შუალედური შენატანები, რომელთა გადახდაც ხორციელდება საგადასახადო პერიოდის დამთავრებამდე.

2. გადასახადის გადახდის ვადები შეიძლება განისაზღვროს კონკრეტული კალენდარული თარიღით, დროის მონაკვეთით, გარემოებაზე მითითებით, რომელიც უნდა დადგეს, ან მოქმედებაზე მითითებით, რომელიც უნდა განხორციელდეს.

3. თუ ამ კოდექსით განსაზღვრული არ არის გადასახადის გადახდის ვადა, გადასახადის გადახდა ხორციელდება დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილ ვადებში, ხოლო სხვა შემთხვევაში (მათ შორის, დამატებით დარიცხული და გადასახდელი თანხებისა) – გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის მიერ „საგადასახადო მოთხოვნის" მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში.

1. მიმდინარე გადასახდელების შინაარსია გადასახადის გადამხდელების მიერ ხელისუფლებისათვის უპროცენტო კრედიტის მიცემა, რის ეკონომიკური მი'სან'მე'ორინელობაც საკმაოდ საეჭვოა.

2. მუხლის მე-2 ნაწილი აღგენს გადასახადის გადახდის ვადის დადგენის კრიტერიუმებს:

ა) კალენდარული თარიღის მიხედვით – მაგალითად, დღგ-ის გადახდის ვადაა კალენდარული თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვი;

ბ) დროის მონაკვეთით – მაგალითად, III და IV რიგის მემკვიდრეების მიერ ქონების (150 000 ლარ'ზე მეტი ღირებულების) ნუქებით ან მემკვიდრეობით მიღების შემთხვევაში გადასახადის გადახდის ვადა დგინდება ყოველი 5-თვიანი მონაკვეთის მიხედვით – 2 წლის განმავლობა'ში (მუხლი 217.10);

გ) გარემოება'ზე მითითებით – მაგალითად, ლიკვიდაციის შემთხვევაში;

დ) მოქმედება'ზე მითითებით – მაგალითად, ხელფასის გაცემისას.

3. გადასახადი გადახდილ უნდა იქნეს:

ა) თუ ამ კოდექსით გადასახადის გადახდისათვის დაწესებულია ვადა – ამ ვადაში;

ბ) თუ ეს ვადა არ არის დაწესებული, მაგრამ დაწესებულია დეკლარაციის წარდგენის ვადა – დეკლარაციის წარდგენის ვადაში;

გ) თუ არც გადასახადის გადახდისათვის არის დაწესებული ვადა და პირს დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულებაც არა აქვს – „საგადასახადო მოთხოვნის" მიღებიდან 15 დღეში.

მუხლი 67. გადასახადების გადახდის წესი

1. გადასახადების გადახდა ხორციელდება:

ა) საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების დადგენილ ვადებში გადახდითა და საგადასახადო პერიოდის დამთავრებისას საბოლოოდ გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის გადახდით;

ბ) გადასახადის მთლიანი თანხის გადახდით;

გ) ამ კოდექსით ან/და საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებით დადგენილი სხვა წესით.

2. გადასახადის გადახდის წესი დგინდება თითოეული გადასახადის მიმართ. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების გადახდის წესი და პირობები განისაზღვრება ამ კოდექსით, ხოლო ადგილობრივი გადასახადების გადახდის წესი და პირობები – ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების აქტებით ამ კოდექსის შესაბამისად.

3. გადასახადების გადახდა ხორციელდება ლარებში ნაღდი ან უნაღდო ანგარიშსწორებით საბანკო დაწესებულების მეშვეობით, თუ საგადასახადო ან საბაჟო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი. საბანკო დაწესებულებების არარსებობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელ ფიზიკურ პირს უფლება აქვს გადასახადი გადაიხადოს საგადასახადო ორგანოს სალაროში მკაცრი აღრიცხვის საგადასახადო ქვითრის საშუალებით გამოწერით.

4. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე წარმომადგენელი გადასახადს იხდის მხოლოდ ამ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის სახსრების ხარჯზე (მათ შორის, მისი საბანკო ანგარიშებიდან). აღნიშნული წესი არ ვრცელდება მშობლებზე, მშვილებლებზე, მეურვეებსა და ფიზიკური პირის სხვა კანონიერ წარმომადგენლებზე.

5. გადასახადის გადახდის დღედ ითვლება გადასახადის თანხის ბიუჯეტის ანგარიშზე ჩარიცხვის დღე, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

1. გადასახადის გადახდა ხორციელდება მისი ნაწილ-ნაწილ ან მთლიანად გადახდით. თითოეული ამ წესთაგან დგინდება მოცემული კოდექსით. ბუნდოვანია, რას გულისხმობს ამ ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული „სხვა წესი“. „ნაწილ-ნაწილ“ და „მთლიანად“ გადახდის გარდა არსებობს მხოლოდ „არგადახდა“, თუმცა, ეჭიქრობთ, „გ“ ქვეპუნქტი ამას არ უნდა გულისხმობდეს (იხ. აგრეთვე 63-ე მუხლის კომენტარი).

2. გადასახადების გადახდას არ აქვს საერთო წესი. ეს წესი დგინდება თითოეული გადასახადისთვის ცალ-ცალკე (იხ. აგრეთვე 63-ე მუხლის კომენტარი).

3. გადასახადი გადაიხდება ლარით (და არა – „ლარებში“), ნაღდი ან უნაღდო ანგარიშსწორებით (ბუნდოვანია, სხვანაირად როგორ უნდა იქნეს იგი გადახდილი, მით უმეტეს, მისი „არაექვივალენტური“ (მუხლი 6) ხასიათიდან გამომდინარე). ამასთან, გადასახადი გადახდილ უნდა იქნეს მხოლოდ საბანკო დაწესებულების მეშვეობით, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა შესაბამის ტერიტორიაზე არ არსებობს საბანკო დაწესებულება. ასეთ დროს თანხა შეიტანება საგადასახადო ორგანოს სალაროში და გადასახადის გადამხდელს ეძლევა (აუცილებლად) მკაცრი აღრიცხვის ქვითარი.

4. გადასახადი გადაიხდება გადასახადის გადამხდელის ხარჯზე (მათ შორის, იმ შემთხვევაშიც, თუ ამ გადასახადს ფაქტობრივად იხდის მისი უფლებამოსილი წარმომადგენელი). თავის ხარჯზე გადასახადის გადახდა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ გადა-

სახადის გადამხდელი ფიზიკური პირის მშობელს, მეურვეს ან სხვა კანონისმიერ წარმომადგენელს.

5. მე-5 ნაწილით გადასახადის გადახდის დღედ ითვლება თანხის ბიუჯეტის ანგარიშზე ჩარიცხვის დღე. ასეთი ნორმა კი მნიშვნელოვან პრობლემას აჩენს: დაეუშვათ, გადასახადის გადამხდელმა სექტემბრის დღგ-ის გადასახდელად საგადახდო დავალება ბანკს წარუდგინა 15 ოქტომბერს და, იმავდროულად, მას საბანკო ანგარიშზე ჰქონდა საკმარისი თანხა. ეს თანხა ბანკმა გადარიცხა 16 ოქტომბერს[1] და იმავე დღეს ჩაირიცხა იგი ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე. განსახილველი ნაწილით აღნიშნული გადახდა დაგვიანებულად ჩაითვლება და გადასახადის გადამხდელს საურავი დაეკისრება[2]. სინამდვილეში კი ამ ოპერაციაში მონაწილე არც ერთ სუბიექტს თავისი ვალდებულება არ დაურღვევია. მაშ, რატომ უნდა დაეკისროს სანქცია ვინმეს ვალდებულების დაურღვეველობისთვის? ამდენად, თუ გადასახადის გადამხდელმა 15 ოქტომბერს წარადგინა საგადახდო დავალება და მას ანგარიშზე ჰქონდა საკმარისი თანხა, მას საგადასახადო ვალდებულება (იხ. 59-ე მუხლი) შესრულებულად, ხოლო გადასახადის თანხა – გადახდილად უნდა ჩაითვალოს. ეს ლოგიკურია, რადგან **ბიუჯეტის ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვა მხოლოდ გადასახადის გადამხდელზე არ არის დამოკიდებული.** მით უმეტეს, რომ საბანკო დაწესებულების არსებობისას გადასახადის გადამხდელი **ვალდებულია,** სწორედ მისი (ბანკის) მეშვეობით, და არა სხვაგვარად, შეასრულოს ვალდებულება (ამ მუხლის მე-3 ნაწილი). პრობლემა კიდევ უფრო უცნაურ სახეს იღებს იმ შემთხვევაში, როცა გადასახადი იმავე ეადაში გადაიხდება საგადასახადო ორგანოს სალაროში შეტანით. ამ დროს გადამხდელს ეძლევა ქვითარი 15 ოქტომბრის თარიღით. ამასთანავე, 59.7-ე მუხლიდან გამომდინარე, თანხა კვლავ 16 (ან 18) ოქტომბერს შეიძლება მოხვდეს ბიუჯეტის ანგარიშზე. მაშინ რომელი თარიღი ჩაითვლება გადასახადის გადახდის დღედ? ცხადია – 15 ოქტომბერს. ამ მოსაზრებას კიდევ უფრო ამყარებს ანალოგია დეკლარაციის ფოსტით წარდგენის შემთხვევასთან (იხ. 44.3-ე მუხლის ბოლო წინადადება და 95-ე მუხლი). ამდენად, განსახილველი ნაწილის რედაქცია დასახვეწია.

---

1 ეს (თანხის მეორე დღეს გადარიცხვის) .უფლება ბანკს აქვს ამ კოდექსის 70.2-ე მუხლიდან გამომდინარე.

2 საურავი კიდევ უფრო გაიზრდება, თუ 15 ოქტომბერი პარასკევია; ე. ი. ბანკი ამ თანხას მხოლოდ 18 ოქტომბერს გადარიცხავს.

მუხლი 68. გადასახადის თანხების დარიცხვა

1. ამ კოდექსის თანახმად გადასახადის თანხების დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოში კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი გადასახადის თანხის ალრიცხვას. დარიცხვა მოიცავს შესწორებით დარიცხვასა და საგარაუდო დარიცხვას. ამასთან, შესწორებითი დარიცხვის შემთხვევაში უქმდება საგარაუდო დარიცხვა.

2. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, შემდეგი ერთი ან ერთზე მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე:

ა) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის საგადასახადო დეკლარაციები;

ბ) ამ კოდექსის 218-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად გადახდილი თანხების შესახებ ინფორმაცია;

გ) შემოწმების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის.

3. თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი, სხვა ვალდებული პირი არ წარმოადგენს გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაციას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია დარიცხოს მას გადასახადი ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე და წარუდგინოს „საგადასახადო მოთხოვნა“.

4. თუ საგადასახადო კანონმდებლობა არ მოითხოვს გადასახადის გადახდას დეკლარაციის წარდგენასთან ერთად, აგრეთვე იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო დაასკვნის, რომ ადრინდელი დარიცხვა განხორციელდა შეცდომით, საგადასახადო ორგანომ გადასახადი უნდა დაარიცხოს გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს და გაუგზავნოს მას „საგადასახადო მოთხოვნა“.

5. თუ გადასახადის გადახდევინება დაკავშირებულია საგადასახადო დეკლარაციების შევსებასთან, გადასახადის გადახდის ვალდებულებათა ამსახველი დეკლარაციის შევსება განიხილება, როგორც:

ა) ამ გადასახადის დარიცხვა;

ბ) „საგადასახადო მოთხოვნა“ და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში შესასრულებული ვალდებულება.

1. „გადასახადის თანხების დარიცხვა“ ნიშნავს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების აღრიცხვას. ეს „დარიცხვა“ განსხვავდება ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენებული „დარიცხვისაგან“ იმით, რომ მას ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე (მუხლი 73) ასახვით. დარიცხვა შეიძლება იყოს სავარაუდო და შესწორებითი. ეს უკანასკნელი აუქმებს სავარაუდო დარიცხვას.

2. გადასახადის თანხების დასარიცხად ინფორმაციის წყაროებია:

ა) დეკლარაციები;

ბ) გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი ინფორმაცია, მის მიერ გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების შესახებ (218.4-ე მუხლის შესაბამისად).

გ) გადასახადის გადამხდელის შემოწმების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია; თუმცა, განმარტებული არ არის, რა არის „სათანადო ინფორმაცია“, ან როგორ და ვის მიერ დგინდება ინფორმაციის „სათანადოობა“.

3. გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის დასარიცხად ინფორმაციის წარუდგენლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საკუთარი ინფორმაციის საფუძველზე გააკეთოს „დარიცხვა“; თუმცა, ეს უფლებამოსილება არც იმ შემთხვევაშია შეზღუდული, როცა გადასახადის გადამხდელი წარადგენს საჭირო ინფორმაციას (მაგალითად, იხ. 104.6-ე მუხლი ან ამ მუხლის მე-4 ნაწილი).

4. საგადასახადო ორგანო დამოუკიდებლად ახორციელებს დარიცხვას და გადასახადის გადამხდელს უგზავნის „საგადასახადო მოთხოვნას“, თუ:

ა) გადასახადის გადამხდელი ვალდებული არ არის, წარადგინოს დეკლარაცია (მაგალითად, მიწაზე ქონების გადასახადის შემთხვევაში); ან

ბ) როცა საგადასახადო ორგანო დაასკვნის, რომ აღრინდელი დარიცხვა არასწორია.

5. თუ გადასახადის გადამხდელს ეკისრება დეკლარაციის შეტანა და მან წარადგინა იგი, ითვლება, რომ:

ა) საგადასახადო ორგანომ განახორციელა „გადასახადის თანხის დარიცხვა“; და

ბ) საგადასახადო ორგანომ მას გაუგზავნა „საგადასახადო მოთხოვნა“ დადგენილ ვადაში გადასახადის გადახდის შესახებ.

მუხლი 69. გადასახადის გადახდის ადგილი

გადასახადის გადახდა ხორციელდება:

ა) „საგადასახადო მოთხოვნაში“ მითითებული დარიცხვის ადგილის მიხედვით;

ბ) საგადასახადო კანონმდებლობაში მითითებული ადგილის მიხედვით, თუ საჭირო არ არის „საგადასახადო მოთხოვნა“;

გ) გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილის ან საწარმოს/ორგანიზაციის, მეწარმე ფიზიკური პირის საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით, თუ საგადასახადო კანონმდებლობაში ადგილი მითითებული არ არის;

დ) საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით, თუ გადახდას ასრულებს საგადასახადო აგენტი.

გადასახადი გადახდილ უნდა იქნეს:

ა) იმ ადგილის მიხედვით, რომელიც მითითებულია „საგადასახადო მოთხოვნაში“;

ბ)-გ) – გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით (ანუ იმ ადგილის მიხედვით, სადაც გადასახადის გადამხდელი წარადგენს დეკლარაციებს), ან ფიზიკური პირის ქონების (გარდა ეკონომიკური საქმიანობით გამოყენებული ქონებისა) გადასახადის გადახდის შემთხვევაში – დასაბეგრი ქონების ადგილმდებარეობის მიხედვით;

დ) საგადასახადო აგენტის საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.

მუხლი 70. ბანკებისა და სხვა ორგანიზაციების ვალდებულებანი საბადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებით

1. ბანკები და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციები ვალდებულნი არიან, უპირველეს ყოვლისა, შეასრულონ გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებული პირის) საგადახდო დავალებები და საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებები (საინკასო დავალებები) გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშებიდან გადასახადის გადახდის თაობაზე.

2. ბანკების მიერ საგადახდო დავალება ან საინკასო დავალება სრულდება არა უგვიანეს აღნიშნული დავალების ან გადაწყვეტილების მიღების დღის მომდევნო საოპერაციო დღისა, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. საინკასო დავალების მომსახურება ხორციელდება გადასახადის გადამ-

ხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ხარჯზე იმავე ფასად, როგორც მისი საგადახდო დავალების შესრულება.

3. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ანგარიშზე ფულადი სახსრების არსებობისას ბანკს უფლება არა აქვს შეაფერხოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის საგადახდო დავალება ან საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება შესაბამის ბიუჯეტში გადასახადის ჩარიცხვის თაობაზე. თუ გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს ანგარიშებზე არ გააჩნია ფულადი სახსრები ან ანგარიშებზე არსებული ფულადი სახსრები არასაკმარისია საგადახდო დავალების ან/და საინკასო დავალების შესასრულებლად, მათი აღსრულება ხორციელდება ამ ანგარიშებზე ფულადი სახსრების ჩარიცხვის შესაბამისად, არა უგვიანეს ყოველი ასეთი ჩარიცხვის დღის მომდევნო საოპერაციო დღისა.

4. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ანგარიშზე ფულადი სახსრების არსებობისას ანგარიშებიდან თანხების ჩამოწერისა და ბიუჯეტში მათი გადარიცხვის თაობაზე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის საგადახდო დავალების ან საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების დროულად შეუსრულებლობისათვის ბანკს დაერიცხება საურავი ამ კოდექსით დადგენილი წესით. ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს სანქცია არ დაეკისრება.

5. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მომსახურე ბანკის მიერ ან ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების შემსრულებელი ორგანიზაციების მიერ გადასახადის თანხების ბიუჯეტში ჩარიცხვის ამ მუხლით დადგენილი წესის დარღვევა წარმოადგენს ბანკისა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციების ან/და მათი თანამდებობის პირების საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისგებაში მიცემის საფუძველს ამ კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით დადგენილი წესით.

ეს მუხლი ბევრ მნიშვნელოვან ხარეჯს შეიცავს:

I. გადასახადის გადახდისათვის (ან საინკასო დავალებით გადასახადის თანხის ჩამოწერისათვის) პრივილეგიითობის დადგენა ნიშნავს, რომ სახელმწიფოს ენიჭება პრივილეგირებული კრედიტორის უფლებები, რაც:

- ეწინააღმდეგება სამართლის (მათ შორის, ეკონომიკური სამართლის) ზოგად პრინციპებსა და საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის პრინციპებს. სხვათა შორის, ეს პრინ-

ციპები აღიარებულია ამავე კოდექსის 85-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, რომლის მიხედვითაც *„საგადასახადო გირაოსობისმიმოქცევის უფლება არ გამოიყენება გირაოსობისმიმოქცევის უფლების იმ მფლობელის მიმართ, რომლის უფლებაც წარმოიშვა საგადასახადო გირაოსობისმიმოქცევის რეგისტრაციამდე“*; გარდა ამისა, სახელმწიფოს მიერ პრიველეგირებული მესაკუთრის (და, აქედან გამომდინარე, პრიველეგირებული კრედიტორის ანუ მოთხოვნის უფლების მესაკუთრის) უფლებების განხორციელება არაკონსტიტუციურად მიიჩნია საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლომაც 2005 წლის 28 იანვრის №1/4/184,228 გადაწყვეტილებით საქმეზე – "სააქციო საზოგადოებები - „საქგაზი“ და „ანაჯგუფი“ (ყოფილი „თბილგაზსაპარატი“) საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ": *„სასამართლო კოლეგია აღნიშნავს, რომ კონსტიტუციით აღიარებული და უზრუნველყოფილი საკუთრება გულისხმობს ქვეყანაში ერთიანი და თანასწორი საკუთრების უფლების დამკვიდრებას. საქართველო პოსტსაბჭოური ქვეყნებიდან ერთ-ერთი პირველი სახელმწიფოა, რომელმაც უარი თქვა **საკუთრების ფორმებზე** და, შესაბამისად, პრივილეგიური მესაკუთრის ინსტიტუტს. ასეთ მესაკუთრეს საბჭოთა სინამდვილეში წარმოადგენდა სახელმწიფო. საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლში ჩადებული საკუთრების იდეა **სახელმწიფოს, როგორც მესაკუთრეს, უფლებრივად ათანაბრებს სხვა მესაკუთრეებთან**“.*

- გადამხდელის სხვა კრედიტორებს (რომელთა მოთხოვნებიც აღრეა წარმოშობილი) კანონიერი მოთხოვნების დაკმაყოფილების საშუალებას ართმევს, რაც ამჯერად შეიძლება უკვე ამ კრედიტორთა გაკოტრების მიზეზად იქცეს.

II. ბანკებს უფლებას ართმევს (გადამხდელის ანგარიშზე თანხების არარსებობის შემთხვევაში), კლიენტს გადაახდევინონ თუნდაც აღნიშნული გადარიცხვის მომსახურების ღირებულება. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის მეორე წინადადება („... იმავე წესით ...“) შეიძლება შეეხოს მხოლოდ იმ შემთხვევას, როცა გადასახადის გადამხდელის ანგარიშზე არსებული ნაშთი აღემატება ბიუჯეტში გადასარიცხ თანხას.

III. ტერმინი „გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშები“ მოიცავს როგორც გადამხდელის საანგარიშსწორებო, ისე სადეპოზიტო (ანაბარი) ანგარიშებს. გამოდის, რომ ბანკს ევალება, საგადასახადო ორგანოს საინფასო დავალება დააკმაყოფილოს როგორც საანგარიშსწორებო, ისე სადეპოზიტო ანგარიშებიდან. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ბანკს სერიოზული სანქციები ემუქრება. ამან კი, შესაძლოა, სერიოზული პრობლემა შეუქმნას ბანკს, თავისი

საკრედიტო რესურსების შემცირების გამო. იმ შემთხვევაში, როცა საინკასო დავალებით მნიშვნელოვანი თანხებია მოთხოვნილი, ბანკს შეიძლება გაკოტრების საფრთხეც კი დაემუქროს. ამდენად, შეიძლება დადგეს შემთხვევა, რომლის დროსაც ერთი გადამხდელის მიერ კანონის დარღვევის გამო ფაქტობრივი პასუხისმგებლობა მეორე გადამხდელსაც (ბანკსაც) დაეკისროს. ამიტომ, მისაწონილი იქნებოდა, რომ საინკასო დავალების მოქმედება არ გავრცელდეს სადეპოზიტო ანგარიშებზე (ანაბარზე), არამედ „დამნაშაულე" გადასახადის გადამხდელს დაუყოვნებლივ ანაბრიდან თანხის მიღების უფლება.

IV. სამოქალაქო კოდექსის 877-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, საინკასო დავალების გაცემაზე უფლებამოსილია მხოლოდ საკრედიტო დაწესებულება (ბანკი), ხოლო საგადასახადო ორგანო საკრედიტო დაწესებულებას არ წარმოადგენს. საინკასო დავალების წარდგენის უფლებამოსილება უნდა ჰქონდეს მხოლოდ სახელმწიფო ხაზინას (ხაზინის ფუნქციებისა და უფლებამოსილებების საკითხი ცალკე თემაა და აქ არ შეეხებით).

V. სამოქალაქო კოდექსის 861-ე მუხლში ნათქვამია: *„საკრედიტო დაწესებულება ვალდებულია ანგარიშიდან ფულადი სახსრების ჩამოწერა აწარმოოს მისი მფლობელის ნებართვის ან მითითების საფუძველზე. წინააღმდეგ შემთხვევაში იგი ვალდებულია მიუნებუული ზიანი და არასწორად გადარიცხული თანხა ქვლაე შეიტანოს ანგარიშის მფლობელის აქტივში."* ამდენად, ბანკი „ორ ცეცხლს შუა" არის მოქცეული: ერთი მხრივ, იგი პასუხს აგებს საგადასახადო ორგანოს წინაშე მისი საინკასო დავალების შეუსრულებლობისათვის, მეორე მხრივ კი – თავისი კლიენტის წინაშე – მისი ნებართვის გარეშე საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების შესრულებისათვის.

მიუხედავად ამისა, გადასახადის გადამხდელებმა უნდა გაითვალისწინონ, რომ კანონთა ამ კოლიზიების (III-V პუნქტები) შემთხვევაში მაინც საგადასახადო კოდექსის ნორმები მოქმედებს, რადგან: ა) ეს კოდექსი უფრო გვიან მიღებული ნორმატიული აქტია; და ბ) იგი, სამოქალაქო კოდექსთან შედარებით, სპეციალური (საგადასახადო) ურთიერთობების მომწესრიგებელი ნორმატიული აქტია. თუმცა, გაცილებით უფრო სწორი იქნებოდა, ასეთი კოლიზიები რომ არ არსებობდეს და საკანონმდებლო სივრცეში ერთიანი ნორმები მოქმედებდეს.

მუხლი 71. ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის დაბრუნება

1. თუ გადასახადების გადახდილი თანხების ჯამი აღემატება დარიცხული თანხების ჯამს, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის მოთხოვნის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო:

ა) ზედმეტად გადახდილ თანხას გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს მისი თანხმობის შემთხვევაში ჩაუთვლის მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების ანგარიშში;

ბ) ზედმეტად გადახდილ თანხას გადაიტანს სახელმწიფო ხაზინის ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიან ანგარიშზე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშებში კალენდარული წლის განმავლობაში გადასახადის სახეებში მობილიზებული სახსრების ფარგლებში;

გ) მოთხოვნიდან არა უგვიანეს 6 თვისა გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს უბრუნებს დარჩენილ თანხას სახელმწიფო ხაზინის ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიანი ანგარიშის საგადასახადო შემოსავლის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან მასზე რიცხული ნაშთის ფარგლებში.

2. თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ ზედმეტად გადახდილი თანხა გადაიტანება სხვა გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში, გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისათვის, სხვა ვალდებული პირისათვის გაგზავნილ შეტყობინებაში უნდა აღინიშნოს, რომელი გადასახადის ანგარიშზე (ანგარიშებზე) იქნა გადატანილი ზედმეტად გადახდილი თანხა.

3. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის მიერ ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხა სხვა პირის საგადასახადო დავალიანებების დაფარვის ანგარიშში არ გადაიტანება.

1. ეკონომიკური საქმიანობის დროს საკმაოდ ხშირად ხდება, რომ გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ გადახდილი გადასახადების თანხების ჯამი დარიცხული თანხების ჯამზე მეტი აღმოჩნდება ხოლმე. ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელსა და ვალდებულ პირს უფლება აქვთ საგადასახადო ორგანოსაგან მოითხოვონ შემდეგი სამი მოთხოვნისაგან ერთ-ერთის ან მათი ნებისმიერი კომბინაციის შესრულება, ხოლო საგადასახადო ორგანო ვალდებულია შეასრულოს ეს მოთხოვნა:

ა) ხელმეტად გადახდილი თანხის ჩათვლა სამომავლო საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში;

ბ) რომელიმე გადასახადის მიხედვით ხელმეტად გადახდილი თანხის გადატანა სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშებში;

გ) ხელმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება.

2. „ბ“ ქვეპუნქტში აღნიშნული მოთხოვნა საგადასახადო ორგანომ დაუყოვნებლივ უნდა შეასრულოს და გადასახადის გადამხდელს/ვალდებულ პირს უნდა გაუგზავნოს შეტყობინება, რომელშიც უნდა აღინიშნოს, რამდენი და რომელი გადასახადების ანგარიშებზე იქნა გადატანილი ხელმეტად გადახდილი თანხა.

3. „გ“ ქვეპუნქტში აღნიშნული მოთხოვნა საგადასახადო ორგანომ მოთხოვნიდან 6 თვის ვადაში უნდა შეასრულოს. ეს თანხა გადასახადის გადამხდელს/ვალდებულ პირს დაუბრუნდება სახელმწიფო ხაზინის ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიანი ანგარიშის საგადასახადო შემოსავლის ხელმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან, მასზე რიცხული ნაშთის ფარგლებში. ერთი შეხედვით ისეთი შთაბეჭდილება იქმნება, რომ თუ ნაშთის ოდენობა დასაბრუნებელ თანხაზე ნაკლებია, თანხის დაბრუნება ვერ მოხდება, მაგრამ ამ კოდექსის 72-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა უნდა უზრუნველყოს ამ ქვეანგარიშზე იმ ოდენობის თანხის ჩარიცხვა, რომ დროულად (6 თვის ვადაში) შესრულდეს ყველა ხელმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება.

აუცილებლად მიგვაჩნია აღინიშნოს, რომ ეს 6-თვიანი ვადა, ჩვენი აზრით, გაუმართლებლად დიდი დროა ხელმეტად გადახდილი თანხის დასაბრუნებლად. ყურადღება მივაქციოთ იმასაც, რომ ამ 6-თვიანი ვადის დარღვევის შემთხვევაში ფინანსთა სამინისტროს გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ არანაირი ფინანსური სანქცია არ ეკისრება, მაშინ, როდესაც გადასახადის გადამხდელს გადასახადის გადახდის დაგვიანებისას ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე საურავი ერიცხება და იმავდროულად ჯარიმდება კიდეც, რაც სრულიად უსამართლოა და აშკარად არათანაბარ მდგომარეობაში აყენებს გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს. ჩვენი აზრით, აუცილებელია ხსენებული 6-თვიანი ვადის მნიშვნელოვნად შემცირება და საურავის დაწესება იმ შემთხვევისთვის, თუ ფინანსთა სამინისტრო კანონით დადგენილ ვადაში არ დაუბრუნებს გადასახადის გადამხდელს ხელმეტად გადახდილ თანხას.

4. აკრძალულია გადასახადის გადამხდელისა და ვალდებული პირის მიერ ბიუჯეტში ხელმეტად გადახდილი თანხის გადატანა სხვა პირის საგადასახადო დავალიანების დაფარვის ანგარიშში.

5. აუცილებელია აღინიშნოს, რომ როდესაც ვსაუბრობთ სულმეტად გადახდილ თანხასთან დაკავშირებულ საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება‘ს, იგულისხმება მხოლოდ აღიარებული სულმეტად გადახდილი თანხა (იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 22-ე ნაწილი). თ‘უ სულმეტად გადახდილი თანხა აღიარებული არ არის, გადასახადის გადამხდელს/ვალდებულ პირს უფლება აქვს დაიწყოს საგადასახადო დავა, რომლის მოგების შემთხვევაშიც სულმეტად გადახდილი თანხა აღიარებულად იქცევა.

6. შენიშვნის სახით უნდა ითქვას, რომ რედაქციულად შესასწორებელია პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის ტექსტი. სამომავლო საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში სულმეტად გადახდილი თანხის ჩათვლა ხდება გადასახადის გადამხდელის/ვალდებული პირის მოთხოვნით, რასაც, ცხადია, მისი თანხმობა აღარ სჭირდება.

მუხლი 72. საბადასახადო შემოსავლის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ძვეანგარიშზე თანხების აკუმულირება

1. გადასახადის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების უზრუნველყოფისათვის საგადასახადო ორგანოების მიერ ადმინისტრირებადი შემოსავლებიდან ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიან ანგარიშზე ფაქტობრივად ჩარიცხული თანხების ნაწილი ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული პროცენტის ოდენობით ირიცხება საგადასახადო შემოსავლის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშზე. თანხებს ამ ქვეანგარიშზე ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიან ანგარიშზე ფაქტობრივად ჩარიცხული თანხების პროპორციულად რიცხავს სახელმწიფო ხაზინა.

2. ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიანი ანგარიშიდან საგადასახადო შემოსავლის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშზე ჩასარიცხი თანხის პროცენტი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. ეს პროცენტი იმდენი უნდა იყოს, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს ზედმეტად გადახდილი თანხების სრულად დაბრუნება ამ კოდექსით დადგენილ ვადაში.

3. ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიანი ანგარიშის საგადასახადო შემოსავლის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების წესსა და ვადებს განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა.

1. სულმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების უ‘ზრუნველსაყოფად სახელმწიფო ხაზინა‘ში იხსნება ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიანი ანგარიშის „საგადასახადო შემოსავლის სულმეტად

გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიში". ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიანი ანგარიშიდან ამ ქვეანგარიშზე ჩასარიცხი თანხის პროცენტი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. ეს პროცენტი იმდენი უნდა იყოს, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს ზედმეტად გადახდილი თანხების სრულად დაბრუნება ამ კოდექსით დადგენილ ვადაში.

2. ზემოაღნიშნულ ქვეანგარიშზე თანხის ჩარიცხვას ახორციელებს სახელმწიფო ხაზინა. ეს თანხა ჩაირიცხება საგადასახადო ორგანოების მიერ ადმინისტრირებადი შემოსაელებიდან ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიან ანგარიშზე, ფაქტობრივად ჩარიცხული თანხების იმდენი პროცენტის ოდენობით, რამდენიც დადგენილი იქნება ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

3. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების წესსა და ვადებს განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა[1]. საქართველოს მთავრობის მიერ 2005 წლის 14 მარტს გამოცემულია № 45 დადგენილება „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა - ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ". ამ დადგენილებით დამტკიცებულია იმავე დასახელების მქონე ინსტრუქციაც.

მუხლი 73. ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხების აღრიცხვა

1. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ ბიუჯეტში ჩარიცხულ საგადასახადო შემოსავლებს აღრიცხავენ საგადასახადო ორგანოები გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო ვალდებულებების დარიცხული და გადახდილი გადასახადის თანხების ასახვით.

2. პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

1-ლ ნაწილში მითითებული საგადასახადო შემოსაელები მოიცავს ამ კოდექსის შესაბამისად დარიცხულ და გადახდილ გადასახადებსა და საგადასახადო სანქციებს, რომელთა მოძრაობაც

---

[1] ჩვენი აზრით, უმჯობესი იქნებოდა, რომ ეს წესი და ვადები ამ კოდექსით ცოფილიყო განსაზღვრული და არა მთავრობის დადგენილებით, რაც, ერთი მხრივ, უფრო სტაბილურს გახდიდა შესაბამის ნორმებს და, მეორე მხრივ, მთავრობას საშუალებას არ მისცემდა, თავისი მიმდინარე ეიწრო ინტერესებიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელის საზიანოდ შეკუმშოს იგი.

აღრიცხება საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათ'სე ასახვით.

2. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ 2005 წლის 7 აპრილს გამოცემულია № 228 ბრძანება „გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობა'სე.

მუხლი 74. გადასახადების მიხედვით დავალიანებათა დაფარვის წესი

ბიუჯეტის დავალიანებათა დაფარვა ხდება შემდეგი თანამიმდევრობით:

ა) გადასახადის ძირითადი თანხის გადახდა;

ბ) ფინანსური სანქციის სახით დარიცხული ჯარიმის თანხის გადახდა;

გ) დარიცხული საურავის თანხის გადახდა.

I. საგადასახადო კოდექსში არ არის განმარტებული „ბიუჯეტის დავალიანების" ცნება. მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, აქ უნდა იყოს „აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება", რადგან მხოლოდ იგი შეიცავს აქ ჩამოთვლილ კომპონენტებს (გადასახადი, ჯარიმა, საურავი). მისგან განსხვავებით „საგადასახადო ვალდებულება" მხოლოდ გადასახადის გადახდის ვალდებულებას ნიშნავს (მუხლი 57).

II. საგადასახადო კოდექსში განმარტებულია არა „ფინანსური სანქციის", არამედ „საგადასახადო სანქციის" (მუხლი 126) ცნება. ამიტომ აქ სწორედ ეს უკანასკნელი უნდა იქნეს გამოყენებული.

III. საგადასახადო კოდექსის 126-ე მუხლით „საგადასახადო სანქცია" მოიცავს ჯარიმასაც და საურავსაც. ამიტომ „ბ" ქვეპუნქტში სიტყვები – „ფინანსური სანქციის სახით" – ზედმეტია.

თავი IX
საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლა

მუხლი 75. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლის ზოგადი პირობები

1. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლად ითვლება გადასახადის ან მისი ნაწილის გადახდის დადგენილი ვადის გაგრძელება გარკვეული დროით.

2. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადა შეიძლება შეიცვალოს გადასახდელი გადასახადის მთლიანი თანხის ან

მისი ნაწილის მიმართ დავალიანების თანხაზე საურავის დარიცხვით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

3. გადასახადის გადამხდელის დასაბუთებული წერილობითი განცხადების მიღების შემდეგ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადა შეიძლება გაგრძელდეს 3 ან 6 თვით.

4. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის გაგრძელების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვაზე იდება ხელშეკრულება და განისაზღვრება დაფარვის გრაფიკი.

5. დავალიანების გადავადების პერიოდში გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ვრცელდება საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლება და არ გამოიყენება ამ კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებები.

6. ვადაგადაცილებული საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვის ამ მუხლით გათვალისწინებული პირობების დარღვევისას ან/და ვადაგადაცილებული საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვის პერიოდში მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელის მიმართ დაუყოვნებლივ გაატაროს ამ კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

1. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლა არის გადასახადის ან მისი ნაწილის გადახდის ამ კოდექსით დადგენილი ვადის გაგრძელება გარკვეული დროით. ამ ვადის გაგრძელებისას იმ თანხას, რომლის გადახდის გადავადებაც მოხდა, უნდა დაერიცხოს საურავი, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როდესაც ამ კოდექსით სხვა რამ არის გათვალისწინებული.

2. ეის შეიძლება გადაუვადდეს საგადასახადო ვალდებულების შესრულება? ლოგიკურია ვიფარაუდოთ – ყველას, როგორც გადასახადის გადამხდელს, ასევე ვალდებულ პირს. მაგრამ ამ კოდექსის 75-ე – 79-ე მუხლებში, რომლებიც ეძღვნება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადებას, ნახსენებია მხოლოდ გადასახადის გადამხდელი, 76-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტში კი – საგადასახადო აგენტიც, ხოლო სხვა ვალდებული პირი არსად არ არის მოხსენიებული. ამიტომ ამ საკითხისადმი ფორმალურად მიდგომის შემთხვევაში უნდა დავასკვნათ, რომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება შეიძლება გადაუვადდეს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო აგენტს (ვალდებული პირთაგან – მხოლოდ საგადასახადო აგენტს). თუმცა, საკითხისადმი არსებითად მიდგომის შემთხვევაში, გადავადების

შესაძლებლობა საგადასახადო აგენტთან ერთად სხვა ვალდებულ პირსაც უნდა გაერცელდეს. ამ მუხლის კომენტირებისას მხოლოდ გადასახადის გადამხდელზე ვისაუბრებთ, ოღონდ, მხედველობაში უნდა გვქონდეს ეს შენიშვნა.

3. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლა შეიძლება მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის დასაბუთებული წერილობითი განცხადების საფუძველზე. ეს განცხადება მან საგადასახადო ინსპექციის უფროსს უნდა წარუდგინოს, თუ გადასავადებელი თანხა 50 000 ლარს, ხოლო გადავადების პერიოდი 3 თვეს არ აღემატება. მაგრამ თუ გადასავადებელი თანხა 50 000 ლარზე მეტია და 250 000 ლარს არ აღემატება, ხოლო გადავადების პერიოდი 6 თვეს არ აღემატება, განცხადება მან საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარეს უნდა წარუდგინოს (იხ. 77-ე მუხლის პირველი ნაწილი).

ამ მუხლის მე-3 ნაწილი ისეა ჩამოყალიბებული, რომ, ერთი შეხედვით, შეიძლება დავასკვნათ: საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადა შეიძლება გაგრძელდეს ხუსტად 3 ან 6 თვით და არა, ვთქვათ, 2 ან 5 თვით. მაგრამ 77-ე მუხლის პირველი ნაწილიდან გამომდინარეობს, რომ ეს ვადა ნებისმიერია, ოღონდ, ერთ შემთხვევაში 3 თვეზე მეტი, ხოლო მეორე შემთხვევაში 6 თვეზე მეტი არ უნდა იყოს.

4. საგადასახადო ინსპექციის უფროსის ან საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის გაგრძელების გაფორმების მიღებისას საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის უნდა დაიდოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ხელშეკრულება, რომლითაც უნდა განისაზღვროს ვალდებულების შესრულების გრაფიკიც.

5. ამ მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, დაგვიანების დარიცხვის გადავადების პერიოდში გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე, საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში, ვრცელდება საგადასახადო იპოთეკისა და საგადასახადო გირავნობის უფლება (იხ. ამ კოდექსის 85-ე მუხლი) და არ გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ამ კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ღონისძიებები. 85-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავალიანების წარმოშობიდან 15 დღის ვადაში გადასახადის გადამხდელის უძრავი ქონება იპოთეკით უნდა დაიტვირთოს ან/და მოძრავი ქონება უნდა დაგირავდეს, ცხადია, საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში.

6. იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დაარღვევს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების ხელ-

შეკრულების პირობებს ან/და გადაუადებების პერიოდში არ შეასრულებს მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებას, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია დაუყოვნებლივ გამოიყენოს მის მიმართ ამ კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფის ამ კოდექსით გათვალისწინებული ღონისძიებები.

მუხლი 76. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლის გამომრიცხველი გარემოებები

1. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადა არ შეიძლება შეიცვალოს, თუ:

ა) გადასახადის გადამხდელის წინააღმდეგ დაწყებულია სისხლისსამართლებრივი დევნა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის გამო; (შეიცვალა 20.04.2005, №1355)

ბ) მიმდინარეობს საგადასახადო სამართალდარღვევის ან ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის წარმოება გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის გამო;

გ) არსებობს საკმარისი საფუძველი იმისა, რომ შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების არსებობისას გადასახადის გადამხდელი ან საგადასახადო აგენტი ისარგებლებს ასეთი ცვლილებით და გადამალავს თავის ფულად სახსრებს ან/და სხვა ქონებას ან პირი აპირებს საცხოვრებლად სხვა სახელმწიფოში გადასვლას (ასეთ შემთხვევაში გადავადებაზე უარი შეიძლება გასაჩივრდეს სასამართლოში).

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული გარემოებების არსებობისას საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ვადის შეცვლასთან დაკავშირებით ნებისმიერი გადაწყვეტილება ითვლება ბათილად, ხოლო ამ გადაწყვეტილების შესასრულებლად დადებული ნებისმიერი ხელშეკრულება – ბათილ გარიგებად.

3. გადაწყვეტილების მიმღები უფლებამოსილი პირი ვალდებულია ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის მომენტიდან 3 დღის განმავლობაში წერილობითი შეტყობინება გაუგზავნოს გადასახადის გადამხდელს და საგადასახადო ორგანოს მისი საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.

1. ამ მუხლით განსაზღვრულია ის პირობები, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც არ შეიძლება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის გაგრძელება. პირველი ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრული პირობები ცალსახაა და მათი

არსებობა გამორიცხავს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადებას, „გ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული პირობები კი შეფასებითია და გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გადავადებაზე ამ საფუძვლით უარი გაასაჩივროს სასამართლოში. თუ სასამართლომ გადავადებაზე უარის თქმის მიზეზი უსაფუძვლოდ მიიჩნია, გადასახადის გადამხდელს გადაუვადდება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადა.

2. თუ არსებობდა ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული გარემოებები და, მიუხედავად ამისა, მიღებულ იქნა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების გადაწყვეტილება, იგი ბათილად, ხოლო ამ გადაწყვეტილების შესასრულებლად დადებული ნებისმიერი ხელშეკრულება ბათილ გარიგებად ითვლება. უფლებამოსილი პირი, რომელიც ბათილად გამოაცხადებს ზემოაღნიშნულ გადაწყვეტილებასა და ხელშეკრულებას, ვალდებულია ბათილად ცნობის გადაწყვეტილების მიღებიდან 3 დღის ვადაში შეტყობინება გაუგზავნოს გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს, მისი საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.

მუხლი 77. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის შეცვლის შესახებ გადაწყვეტილების მიმღები პირები

1. საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვადის გაგრძელების თაობაზე გადასახადის გადამხდელის დასაბუთებული წერილობითი განცხადების მიღების შემდეგ საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვის გადავადებისა და გრაფიკის განსაზღვრის უფლება აქვს:

ა) საგადასახადო ინსპექციის უფროსს, თუ გადასავადებელი თანხა არ აღემატება 50 000 ლარს, ხოლო გადავადების პერიოდი – 3 თვეს;

ბ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარეს, თუ გადასავადებელი თანხა 50 000 ლარზე მეტია და არ აღემატება 250 000 ლარს, ხოლო გადავადების პერიოდი არ აღემატება 6 თვეს.

2. გადასახადის გადახდის ვადის გაგრძელება არ ათავისუფლებს გადასახადის გადამხდელს ბიუჯეტში გადასახადის არადროულად ჩარიცხვის გამო დარიცხული საურავის გადახდისაგან.

1. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისა და შესაბამისი ხელშეკრულების დადების უფლება აქვს:

ა) საგადასახადო ინსპექციის უფროსს, თუ გადასაევადებელი თანხა 50 000 ლარს არ აღემატება – ნებისმიერი ვადით, მაგრამ არა უმეტეს 3 თვისა;

ბ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარეს, თუ გადასაევადებელი თანხა 50 000 ლარზე მეტია და 250 000 ლარს არ აღემატება – ნებისმიერი ვადით, მაგრამ არა უმეტეს 6 თვისა.

2. გადავადებულ გადასახდელ თანხას ამ კოდექსით დადგენილი ოდენობითა და წესით დაერიცხება საურავი.

მუხლი 78. გადავადების მოქმედების შეწყვეტა

1. გადავადების მოქმედება წყდება შესაბამისი გადაწყვეტილების (ხელშეკრულების) ვადის ამოწურვისას ან შეიძლება შეწყდეს აღნიშნული ვადის ამოწურვამდე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

2. გადავადება წყდება ვადაზე ადრე, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილი ვადის ამოწურვამდე სრულად გადაიხდის გადასახადის კუთვნილ თანხებს და შესაბამის საურავს.

3. შესაბამისი გადაწყვეტილების მიმღები უფლებამოსილი პირი გადავადებას ვადამდე შეწყვეტს, თუ გადასახადის გადამხდელი არღვევს გადავადების პირობებს (გრაფიკს).

4. გადაწყვეტილება გადავადების ვადამდე შეწყვეტის შესახებ უფლებამოსილი პირის მიერ მისი მიღებიდან 5 დღის ვადაში წერილობით გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს ამ კოდექსით დადგენილი წესით. გადაწყვეტილების ასლი ამავე ვადაში ეგზავნება საგადასახადო ორგანოს მისი საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.

გადავადება შეწყდება გადაევადების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებით განსაზღვრული გადავადების ვადის (იგივეა, რაც შესაბამისი ხელშეკრულების ვადა) ამოწურვისას, ან ვადამდე შეწყდება ამ მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში. ეს შემთხვევებია:

- გადასახადის გადამხდელის მიერ გადავადებული თანხისა და შესაბამისი საურავის სრულად გადახდა გადავადების ვადის ამოწურვამდე;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ გადავადების პირობების (გრაფიკის) დარღვევა. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვადამდე შეწყვეტს გადავადებას.

გადაწყვეტილება გადავადების ვადამდე შეწყვეტის შესახებ მისი მიღებიდან 5 დღის ვადაში უნდა გადაეცეს გადასახადის გადამხდელს, ხოლო გადაწყვეტილების ასლი იმავე ვადაში უნდა გადაეცეს საგადასახადო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.

მუხლი 79. ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანებების რესტრუქტურიზაცია

ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანებების რესტრუქტურიზაცია ხორციელდება საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით, „საგადასახადო დავალიანებებისა და სახელმწიფო სესხების რესტრუქტურიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული წესით.

საგადასახადო დავალიანებათა რესტრუქტურიზაციასთან დაკავშირებით შევნიშნავთ, რომ, ჩვენი აზრით, იგი არ შეესაბამება სახელმწიფოს კონსტიტუციურ ვალდებულებას: ხელი შეუწყოს თავისუფალი მეწარმეობისა და კონკურენციის განვითარებას [საქართველოს კონსტიტუცია, მუხლი 30.2].

თავი X
„საგადასახადო მოთხოვნა," „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა" და მათი შესრულება

მუხლი 80. „საგადასახადო მოთხოვნა"

1. „საგადასახადო მოთხოვნა" არის საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციული აქტი, რომელიც წარედგინება გადასახადის გადამხდელს/ საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს. „საგადასახადო მოთხოვნის" შესრულება სავალდებულოა ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.

2. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელს/ საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს წარუდგინოს „საგადასახადო მოთხოვნა", თუ დადგინდა მისი წარდგენის საფუძვლის არსებობა.

3. ამ მუხლის მე-4 ნაწილის „ბ.ბ" ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელს/ საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს „საგადასახადო მოთხოვნა" წარუდგინოს არა უგვიანეს 5 სამუშაო დღისა.

4. „საგადასახადო მოთხოვნის" წარდგენის საფუძვლებია:

ა) იმ გადასახადების დარიცხვის ვალდებულება, რომელთა გაანგარიშებაც აკისრია საგადასახადო ორგანოს;

ბ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ ერთ-ერთი შემდეგი ვალდებულების დარღვევა:

ბ.ა) საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა ან წარდგენა ვადის დარღვევით ან დეკლარაციაში არასწორი მონაცემების შეტანა;

ბ.ბ) დეკლარირებული გადასახადის გადაუხდელობა, დაგვიანებით გადახდა ან/და არასრულად გადახდა;

გ) საგადასახადო კონტროლისას გამოვლენილი საგადასახადო სამართალ- დარღვევა.

5. „საგადასახადო მოთხოვნაში“ უნდა აღინიშნოს:

ა) საგადასახადო ორგანოს დასახელება და მისამართი;

ბ) „საგადასახადო მოთხოვნის“ გაგზავნის (გადაცემის) თარიღი;

გ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის რეკვიზიტები (სახელი და გვარი/დასახელება, მისამართი);

დ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საიდენტიფიკაციო ნომერი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);

ე) მისი წარდგენის საფუძველი, საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის იმ ნორმაზე მითითებით, რომლის თანახმადაც მოხდა გადასახადის დარიცხვა ან რომელიც დარღვეულია გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ;

ვ) მისი შინაარსი (დაბეგვრის ობიექტი, დარიცხული გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის ოდენობა, ამ მოთხოვნის შესრულების ვადა, გადახდის წესი);

ზ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის უფლებები და ვალდებულებები (მათ შორის, „საგადასახადო მოთხოვნის“ გასაჩივრების წესი);

თ) მისი შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რომლებიც გამოიყენება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიმართ ამ მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში.

6. „საგადასახადო მოთხოვნა“ შეიძლება გასაჩივრდეს ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

1. ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, თვითონ გამოიანგარიშოს

გადასახადი, დაარიცხოს იგი გადამხდელს და აცნობოს მას ამის შესახებ. გარდა ამისა, თუ საგადასახადო ორგანომ გამოაელინა საგადასახადო კანონმდებლობის ისეთი დარღვევა, რომელიც იწვევს გადასახადის დარიცხვას ან/და საურავის ან/და ჯარიმის დაკისრებას, მან უნდა გამოიანგარიშოს გადასახადისა და საურავის ოდენობა, დაარიცხოს იგი გადამხდელს და აცნობოს მას ამის შესახებ. ყოველივე ზემოაღნიშნული ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს აქტით, რომელსაც „საგადასახადო მოთხოვნა“ ეწოდება.

„საგადასახადო მოთხოვნა“ არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი[1], რომელიც წარედგინება გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს. „საგადასახადო მოთხოვნა“ უნდა შესრულდეს ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

თუ დადგინდა „საგადასახადო მოთხოვნის“ წარდგენის საფუძელის არსებობა, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს წარუდგინოს იგი. თუ საქმე ეხება დეკლარირებული გადასახადის გადაუხდელობას, დაგვიანებით ან/და არასრულად გადახდას, საგადასახადო ორგანომ „საგადასახადო მოთხოვნა“ 5 სამუშაო დღის ვადაში უნდა წარუდგინოს გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს. ამ მუხლის მე-3 ნაწილში არაფერია ნათქვამი იმის შესახებ, თუ საიდან უნდა იქნეს ათვლილი ეს ვადა. ლოგიკურია დავასკვნათ, რომ ეს ვადა უნდა ავითვალოთ საგადასახადო ორგანოს მიერ შესაბამისი ინფორმაციის მიღებიდან.

2. „საგადასახადო მოთხოვნის“ წარდგენის საფუძვლები ამ მუხლის მე-4 ნაწილითაა განსაზღვრული. ეს არის გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა, ვადის დარღვევით მისი წარდგენა, დეკლარაციაში არასწორი მონაცემების შეტანა, დეკლარირებული გადასახადის გადაუხდელობა, დაგვიანებით ან/და არასრულად გადახდა, საგადასახადო სამართალდარღვევა, რომელიც გამოვლინდა საგადასახადო კონტროლისას, აგრეთვე იმ გადასახადების დარიცხვის ვალდებულება, რომელთა გაანგარიშებაც აკისრია საგადასახადო ორგანოს.

3. რადგან „საგადასახადო მოთხოვნა“ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტია, ამიტომ იგი უნდა აკმაყოფილებდეს ასეთი აქტისთვის დაწესებულ ყველა მოთხოვნას (იხ. ამ

---

[1] ტერმინი „ადმინისტრაციული აქტი“ შეიცვალა ტერმინით „ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი“ (იხ. გლოსარიუმი, ტერმინი „ადმინისტრაციული აქტი“).

კოდექსის 45-ე მუხლის კომენტარების მე-3 პუნქტი). გარდა ამისა, „საგადასახადო მოთხოვნაში“ უნდა აღინიშნოს:

- მისი გაგზავნის, ხოლო თუ პირადად ჩაბარდა, გადაცემის თარიღი;
- მისი წარდგენის საფუძველი; ამ დროს აუცილებლად უნდა იქნეს მითითებული საგადასახადო კანონმდებლობის აქტი და მისი კონკრეტული ნორმა, რომლის შესაბამისადაც მოხდა გადასახადის დარიცხვა ან რომელიც დაარღვია გადასახადის გადამხდელმა, საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა;
- დაბეგვრის ობიექტი, დარიცხული გადასახადის, დაკისრებული საურავისა და ჯარიმის ოდენობა;
- „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულების ვადა და წესი;
- გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის უფლებები და ვალდებულებები, მათ შორის, „საგადასახადო მოთხოვნის“ გასაჩივრების ვადა და წესი;
- „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რომლებიც გამოიყენება ამ მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში.

4. „საგადასახადო მოთხოვნის“ გასაჩივრების ვადა და წესი, აგრეთვე გასაჩივრების სამართლებრივი შედეგები განსაზღვრულია ამ კოდექსის 145-ე – 161-ე მუხლებით.

მუხლი 81. „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“

1. „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ არის გადასახადის გა- დამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი მოთხოვნა, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.

2. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“, თუ დადგინდა მისი წარდგენის საფუძვლის არსებობა.

3. „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ წარდგენის საფუძველია გადასახადის ან/და საურავის ზედმეტად გადახდილი თანხა.

4. „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში“ უნდა აღინიშნოს:

ა) საგადასახადო ორგანოს დასახელება და მისამართი;

ბ) მისი გაგზავნის (გადაცემის) თარიღი;

გ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის რეკვიზიტები (სახელი და გვარი/დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში), მისამართი);

დ) მისი წარდგენის საფუძვლები;

ე) მისი შინაარსი (დაბეგვრის ობიექტი, დარიცხული გადასახადისა და საურავის ოდენობა, ამ მოთხოვნის შესრულების ვადა, გადახდის წესი);

ვ) დავის განხილვის ფორმა (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ან სასამართლოში). (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

5. „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას" უნდა დაერთოს საბუთები, რომელთა საფუძველზედაც მოხდა მისი წარდგენა.

6. „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა" უნდა ჩაბარდეს უშუალოდ საგადასახადო ორგანოს ან უნდა გაიგზავნოს დაზღვეული საფოსტო გზავნილით.

1. საგადასახადო ურთიერთობისას საკმაოდ ხშირად იქმნება ისეთი ვითარება, როდესაც გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს აღმოაჩნდება გადასახადის ან/და საურავის ზედმეტად გადახდილი თანხა. ასეთ შემთხვევაში მას უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოსაგან მოითხოვოს ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება, მომავალ საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში ჩათვლა ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშებში გადატანა (იხ. ამ კოდექსის 71-ე მუხლი). ეს მოთხოვნა, რომელსაც „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა" ეწოდება, უნდა გაფორმდეს ამ მუხლით დადგენილი წესით და უშუალოდ უნდა ჩაბარდეს საგადასახადო ორგანოს, ან უნდა გაიგზავნოს დაზღვეული საფოსტო გზავნილით.

2. ამ მუხლის მე-4 ნაწილში ჩამოთვლილია, რა უნდა აღინიშნოს „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში". ჩამონათვალი სტანდარტულია, გარდა ერთი დამატებითი ინფორმაციისა – მოთხოვნაში აუცილებლად უნდა აღინიშნოს, დავის დაწყების შემთხვევაში (თუ საგადასახადო ორგანო და მოთხოვნის წარმდგენი ვერ შეთანხმდნენ), სად გააგრძელებს დავას გადასახადის გადამხდელი, სასამართლოში თუ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. მას უნდა დაეროს ის საბუთები, რომლებითაც დასტურდება მოთხოვნის საფუძვლიანობა.

3. თუ საგადასახადო ორგანო ამ კოდექსით დადგენილ ვადაში აღიარებს გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მოთხოვნას, იგი ვალდებული იქნება შეასრულოს ეს მოთხოვნა ამ კოდექსით დადგენილი წესით. მოთ-

ხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ მოთხოვნის მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში მოთხოვნის წარმდგენს უნდა გაუგზავნოს წერილობითი შესაგებელი (იხ. ამ კოდექსის 147-ე მუხლის პირველი ნაწილი).

მუხლი 82. „საგადასახადო მოთხოვნისა“ და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულება

1. გადასახადის გადამხდელმა/საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა „საგადასახადო მოთხოვნა“ უნდა შეასრულოს მისი მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში (თუ ამ კოდექსით სხვა ვადა არ არის დადგენილი), თუ მისი წარდგენა მოხდა ამ კოდექსის მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტში აღნიშნულ საფუძველზე და, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ დარიცხულია გადასახადის თანხა, საურავი ან/და ჯარიმა.

2. ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულ ვადაში გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ:

ა) დარიცხული თანხის გადაუხდელობისა და ამ კოდექსის 147-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შესაგებლის წარდგენის ან სასამართლოში „საგადასახადო მოთხოვნის“ გასაჩივრების შემთხვევაში გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რომლებიც გათვალისწინებულია ამ კოდექსის 150-ე მუხლით; (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

ბ) დარიცხული თანხის გადაუხდელობისა და ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში აღნიშნული შესაგებლის ან სარჩელის წარუდგენლობის შემთხვევაში, რაც განიხილება საგადასახადო ვალდებულების აღიარებად, მის მიმართ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ამ კოდექსის XI თავით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

3. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ „საგადასახადო მოთხოვნა“ უნდა შესრულდეს მისი მიღებიდან 5 დღის ვადაში, თუ „საგადასახადო მოთხოვნის“ წარდგენის საფუძველია ამ კოდექსის მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილის „ბ.ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების დარღვევა. აღნიშნულ ვადაში „საგადასახადო მოთხოვნის“: შეუსრულებლობის შემთხვევაში მის მიმართ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ უნდა შესრულდეს მისი მიღებიდან 6 თვის ვადაში.

1. თუ „საგადასახადო მოთხოვნის“ წარდგენის საფუძველი იყო გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევა, რომელიც გამოვლინდა საგადასახადო კონტროლისას, მან ეს მოთხოვნა (დარიცხული გადასახადისა და საურავის ან/და დაკისრებული ჯარიმის გადახდა) მისი მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში უნდა შეასრულოს (თუ ცალკეული შემთხვევისთვის ამ კოდექსით სხვა ვადა არ არის დადგენილი).

თუ ამ ვადაში გადასახადის გადამხდელმა, საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა საგადასახადო მოთხოვნა არ შეასრულა და მისი მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში დაიწყო საგადასახადო დავა, ანუ საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა ამ კოდექსით გათვალისწინებული შესაგებელი ან წერილობითი შეტყობინება მოთხოვნის სასამართლოში გასაჩივრების შესახებ (იხ. ამ კოდექსის 147-ე მუხლის მე-2 ნაწილი), მან საგადასახადო ორგანოს იმავე ვადაში უნდა წარუდგინოს „საგადასახადო მოთხოვნის“ უსრულყოფის გარანტია (იხ. ამ კოდექსის 150-ე მუხლის პირველი ნაწილი). გარანტიის წარუდგენლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე, გამოიყენოს ამ კოდექსის 150-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული უსრულყოფის ღონისძიებები.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო მოთხოვნის შესრულების ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყებიდან მის დასრულებამდე (იხ. ამ კოდექსის 148-ე მუხლი).

თუ ზემოაღნიშნულ ვადაში გადასახადის გადამხდელმა, საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა არც საგადასახადო მოთხოვნა შეასრულა და არც საგადასახადო დავა დაიწყო, რაც ტოლფასია საგადასახადო ვალდებულების აღიარებისა, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მის მიმართ გამოიყენოს ამ კოდექსის 84-ე – 92-ე მუხლებით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უსრულყოფის ღონისძიებები.

2. თუ „საგადასახადო მოთხოვნის“ წარდგენის საფუძველი იყო გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ დეკლარირებული ანუ აღიარებული გადასახადის გადაუხდელობა, დაგვიანებით ან/და არასრულად გადახდა, მან ეს მოთხოვნა მისი მიღებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში

უნდა შეასრულოს. ამ ვადაში „საგადასახადო მოთხოვნის“ შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მის მიმართ გამოიყენოს ამ კოდექსის 84-ე – 92-ე მუხლებით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

„გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი აღიარებისას, აგრეთვე იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო დაკა, მთლიანად ან ნაწილობრივ, მის სასარგებლოდ დამთავრდა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ მიღებიდან 6 თვის ვადაში უნდა შეასრულოს.

მუხლი 83. „საგადასახადო მოთხოვნისა“ და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შედგენა

1. „საგადასახადო მოთხოვნა“ და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ წყდება მისი შესრულებით ან გაუქმებით.

2. „საგადასახადო მოთხოვნა“ შესრულებულად ითვლება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ „საგადასახადო მოთხოვნაში“ აღნიშნული თანხის სრული მოცულობით გადახდის მომენტიდან.

3. „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ შესრულებულად ითვლება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ მასში აღნიშნული თანხის სრული მოცულობით გადახდის მომენტიდან.

4. „საგადასახადო მოთხოვნა“ და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ უქმდება, თუ მოთხოვნის წარმდგენმა უარი განაცხადა მასზე, ან თუ „საგადასახადო მოთხოვნაში“ მითითებული პირის ან „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ წარმდგენი პირის სარჩელის საფუძველზე მოთხოვნა ცნობილი იქნა უკანონოდ ან დაუსაბუთებლად. (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

ამ მუხლის გამო უნდა აღინიშნოს, რომ აქ გამოყენებული ტერმინი „საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება“ არასწორია. „საგადასახადო მოთხოვნა“ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტია და მის მიმართ გამოყენებული უნდა იყოს საქართველოს ადმინისტრაციული სამართალის ტერმინები. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი ცნობს შემდეგ ტერმინებს: „არარა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს“, „ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობას“ და „ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ძალადაკარგულად გამოცხადებას“. ამიტომ, ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, „საგადასახადო მოთხოვნის“ გაუქმება არის მისი ბათილად ცნობა და ამ დროს უნდა გამოვიყენოთ გამოთქმა „საგადასახადო მოთხოვნა“ ბათილად იქნა ცნობი-

ლი და მისი მოქმედება შეწყვეტილია „საგადასახადო მოთხოვნის“ ძალაში შესვლის დღიდან“.

თავი XI
საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები

მუხლი 84. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები

1. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი ღონისძიებებით:

ა) საგადასახადო იპოთეკით/გირავნობით;

ბ) მესამე პირის მფლობელობაში არსებულ ქონებაზე გადახდევინების მიქცევით;

გ) ქონებაზე ყადაღის დადებით;

დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციით;

ე) საბანკო ანგარიშებიდან გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამოწერით;

ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულადი სახსრების ამოღებით;

ზ) ამ თავში აღნიშნული სხვა ღონისძიებებით.

2. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო.

3. ამ მუხლით გათვალისწინებული ღონისძიებები არ გამოიყენება „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად ემიტენტის სახელით მოქმედი საბროკერო კომპანიის მფლობელობაში არსებული ემიტენტის ფასიანი ქაღალდებისა და ფასიანი ქაღალდების შესაძენად მიღებული ფულადი სახსრების მიმართ.

1. ამ მუხლში ჩამოთვლილია ის ღონისძიებები, რომელთა გამოყენებაც შეუძლია საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად. ამ ღონისძიებათა „სიმძიმე“ სხვადასხვაა: ერთი უმნიშვნელო გაელენას ახდენს პირის ეკონომიკურ საქმიანობაზე, მეორე – ძალიან დიდს. უზრუნველყოფის ღონისძიების შერჩევა საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილებაა. უზრუნველყოფის ღონისძიების სახე ისე უნდა შეირჩეს, რომ, ერთი მხრივ, გადასახადის გადამხდელმა თავი ვერ აარიდოს გადასახადის გადახდას და, მეორე მხრივ, მინიმალურად შეიზღუდოს მისი ეკონომიკური საქმიანობა.

2. ამ მუხლის მე-3 ნაწილი ეხება „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად ემიტენტის სახელით მოქმედ საბროკერო კომპანიებს. საქმე ის არის, რომ ასეთ კომპანიას შეიძლება მფლობელობაში ჰქონდეს ემიტენტის ფასიანი ქაღალდები და ფასიანი ქაღალდების შესაძენად მიღებული ფულადი სახსრები. ეს ფასიანი ქაღალდები და ფულადი სახსრები ემიტენტის და არა ამ კომპანიის საკუთრებაა. ამიტომ ამ ფასიანი ქაღალდებისა და ფულადი სახსრების მიმართ არ გამოიყენება ამ მუხლით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

მუხლი 85. საბადასახადო გირავნობა/იპოთეკა

1. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან.

2. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანებაზე საგადასახადო დავის დაწყებისთანავე ან/და აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებასთან ერთად. ეს უფლება საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში ვრცელდება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ნებისმიერ ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შეძენილი ქონების ჩათვლით.

3. საგადასახადო დავალიანების წარმოშობიდან არა უმეტეს 15 დღისა შეტყობინება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ ეგზავნება გადასახადის გადამხდელს, აგრეთვე მარეგისტრირებელ ორგანოს რეგისტრაციისათვის, რომელიც ვალდებულია არა უგვიანეს შეტყობინების მიღების დღის მომდევნო დღისა რეგისტრაციაში გაატაროს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება.

4. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის გაკოტრების საქმის წარმოებისას ან რესტრუქტურიზაციის რეჟიმში ყოფნისას საგადასახადო გირავნობის ვადა განისაზღვრება ხანდაზმულობის ვადის (6 წელი), გაკოტრების საქმის წარმოების ან რესტრუქტურიზაციის რეჟიმში ყოფნის მთელი ვადისა და დამატებითი ორწლიანი ვადის ჯამით.

5. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება არ გამოიყენება გირავნობის/იპოთეკის უფლების იმ მფლობელის მიმართ, რომლის უფლებაც წარმოიშვა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე. როდესაც საგადასახადო ორგანო ყიდის გირავნობას/იპოთეკას დაქვემდებარებულ ქონებას, უქმდება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაციის შემდეგ

წარმოშობილი ყველა უფლება, მაგრამ ძალაში რჩება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაციამდე რეგისტრირებული სხვა გირავნობის/იპოთეკის უფლებები.

6. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის მოთხოვნის უპირატესობა გაკოტრების საქმის წარმოების ან რესტრუქტურიზაციის რეჟიმის დასრულების შემდეგ განისაზღვრება იმავე წესით, როგორიც იყო გაკოტრების საქმის წარმოების ან რესტრუქტურიზაციის რეჟიმის დაწყებამდე.

7. თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების გაუქმების გარეშე, გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე ახალი მფლობელის მიმართ. ახალი მფლობელის ნებისმიერი სხვა იპოთეკის/გირავნობის უფლებას ექნება უმცირესი ძალა იმ საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების მიმართ, რომელიც არსებობდა გაყიდვამდე ან გადაცემამდე.

8. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება გაუქმებულად ითვლება:

ა) დაეალიანების დაფარვისთანავე, თუ გადასახადის გადამხდელმა სრულად დაფარა დაეალიანება;

ბ) საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების ხანდაზმულობის ვადის გასვლისთანავე.

9. იმ ქონების გადაცემის ხელშეწყობის მიზნით, რომელზედაც ვრცელდება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, სახელმწიფოს უფლება აქვს გააუქმოს გირავნობა/იპოთეკა, თუ საგადასახადო ორგანო ქონების სანაცვლოდ მიიღებს თავის მოთხოვნილ თანხას ან თუ ჩათვლის, რომ ასეთი ქმედება სახელმწიფოს სტრატეგიულ ინტერესს წარმოადგენს. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების ასეთი გზით გაუქმების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო გასცემს ცნობას ქონების საგადასახადო გირავნობით/ იპოთეკით დატვირთვისაგან განთავისუფლების შესახებ.

1. იპოთეკისა და გირავნობის ცნებები, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული საკითხები, მათ შორის, ქონების იპოთეკით დატვირთვის ან დაგირავების წესები და სამართლებრივი შედეგები განსაზღვრულია საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით [მუხლები: 254 – 286]. წინამდებარე კოდექსით შემოღებულია ახალი ცნებები: სა-

გადასახადო იპოთეკა და საგადასახადო გირავნობა[1]. საგადასახადო იპოთეკა და საგადასახადო გირავნობა გამოიყენება მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობისას. მათ'ზე ერცელდება საქართველოს სამოქალაქო კოდექსითა და „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონით დადგენილი ნორმები, გარდა წინამდებარე კოდექსით დადგენილი და სამოქალაქო კოდექსით დადგენილისაგან განსხვავებული ნორმებისა. კერძოდ, სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, იპოთეკის/გირავნობის უფლება წარმოიშობა მხოლოდ ნივთის მესაკუთრისა და იპოთეკარის/მოგირავნის შეთანხმების საფუძველზე, საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობისათვის კი მესაკუთრის თანხმობა საჭირო არ არის, ამისათვის საკმარისია შეიქმნას საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ვითარება.

საგადასახადო იპოთეკის უფლება გამოიყენება უძრავი ნივთის მიმართ, ხოლო გირავნობის უფლება – მოძრავი ქონების ან/და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთის მიმართ. მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ის მოძრავი ნივთები და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომლებსაც დამგირავებელი შეიძენს მომავალ'ში (სამომავლო ქონება). სამომავლო ქონება მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალება ხდება მისი შეძენისთანავე, ხოლო სამომავლო ქონება'ზე გირავნობის უფლებათა რიგითობა განისაზღვრება გირავნობის უფლების რეგისტრაციის მომენტის შესაბამისად [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 254.5].

2. ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოს საგადასახადო დაეალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ქონებით. ეს უფლება წარმოიშობა საგადასახადო ვალდებულების აღიარების (იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 23-ე ნაწილი) ფაქტის დადგომისთანავე ან/და საგადასახადო დაეალიანების (იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 24-ე ნაწილი) გამო საგადასახადო დაეის დაწეებისთანავე. იგი ერცელდება გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრება'ში არსებულ ნებისმიერ ქონება'ზე (საგადასახადო დაეალიანების წარმოქმნის შემდეგ შეძენილი ქო-

[1] ჩვენი აზრით, სრულიად 'სედმეტი იყო „საგადასახადო იპოთეკისა" და „საგადასახადო გირავნობის" ცნებათა შემოღება. ეს ცნებები, თავისი შინაარსით, სხვა არაფერია, თუ არა საქართველოს კანონმდებლობაში გამოყენებული „იძულებითი იპოთეკისა" და „იძულებითი გირავნობის" ცნებები (იხ. კანონი „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ", მუხლები: 43.4, 82[1] – 82[4]).

ნების ჩათვლით), ოღონდ, მხოლოდ საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში.

ყურადღება მიექციოთ იმას, რომ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობისათვის საკმარისია აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების ან/და საგადასახადო დავალიანების (სადავო რომც იყოს) არსებობა.

3. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ პირს წარმოექმნა საგადასახადო დავალიანება და, მაშასადამე, წარმოიშვა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ამ ფაქტის დადგომიდან 15 დღის (სამუშაო დღის) ვადაში მოვალეს ოფიციალურად აცნობოს ამ უფლების განხორციელების შესახებ, ხოლო საჯარო რეესტრს წარუდგინოს შეტყობინება ამ უფლების რეგისტრაციის მოთხოვნის შესახებ. საჯარო რეესტრი ვალდებულია, არა უგვიანეს შეტყობინების მიღების დღის მომდევნო დღისა რეგისტრაციაში გაატაროს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება.

ცხადია, რომ საჯარო რეესტრისთვის წარდგენილ შეტყობინებას უნდა ერთოდეს სათანადო საბუთები, მათ შორის, იმ ქონების აღწერა, რომელიც იტვირთება იპოთეკით და გირავდება, მისი ყოველი ცალკეული შემადგენლის ღირებულების მითითებით. ამ ქონების საერთო ღირებულება საგადასახადო დავალიანების მოცულობის შესაბამისი უნდა იყოს, რაც იმას ნიშნავს, რომ ქონების ცალკეული შემადგენლის სპეციფიკის გამო შეიძლება ვერ მოხერხდეს სუსტად დავალიანების ტოლი ღირებულების ქონების გამოყოფა, მაგრამ გამოყოფილი ქონების ღირებულება დავალიანების მოცულობისგან დიდად არ უნდა განსხვავდებოდეს.

4. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს უკვე დაგირავებული ან იპოთეკით დატვირთული ქონების მიმართაც. ამ მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლებას არანაირი პრიორიტეტი არა აქვს უფრო ადრე გამოყენებული გირავნობის/იპოთეკის უფლების მიმართ. თუ საგადასახადო ორგანომ გადაწყვიტა საგადასახადო იპოთეკით დატვირთული ან დაგირავებული ქონების გაყიდვა, უქმდება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის შემდეგ წარმოშობილი ყველა უფლება, მაგრამ ძალაში რჩება მანამდე რეგისტრირებული გირავნობის/იპოთეკის ყველა უფლება. ამ საკითხთან დაკავშირებით იხ., აგრეთვე, ამ კოდექსის 88-ე მუხლის კომენტარების მე-4 პუნქტი.

5. ამ მუხლის მე-4 და მე-6 ნაწილებით განსაზღვრულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლებასთან დაკავშირებული ზოგიერთი საკითხი, როდესაც საქმე გვაქვს გაკოტრების ან რესტრუქტურიზაციის რეჟიმში მყოფ გადასახადის გადამხდელთან ან

საგადასახადო აგენტთან. კერძოდ, ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო გირავნობის ვადა განისაზღვრება 6-წლიანი ხანდაზმულობის ვადის, გაკოტრების საქმის წარმოების ან რესტრუქტურიზაციის რეჟიმში ყოფნის მთელი ვადისა და დამატებითი ორწლიანი ვადის ჯამით, ხოლო გაკოტრების საქმის წარმოების ან რესტრუქტურიზაციის რეჟიმის დასრულების შემდეგ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების მიმართება გირავნობის/იპოთეკის სხვა უფლებებთან ისეთივე რჩება, როგორიც იყო გაკოტრების საქმის წარმოების ან რესტრუქტურიზაციის რეჟიმის დაწყებამდე.

6. ამ მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო იპოთეკით დატვირთული ან დაგირავებული ქონების მესაკუთრემ გაყიდა ეს ქონება ან ნებისმიერი სახის მფლობელობაში გადასცა მესამე პირს და ამ დროს გაუქმებული არ იყო საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ეს უფლება გავრცელდება ამ ქონებაზე, ანუ ეს ქონება საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული დარჩება ახალი მესაკუთრის თუ მფლობელის ხელშიც.

7. ამ მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება გაუქმებულად ითვლება, ანუ საგადასახადო ორგანომ რომც არ გამოსცეს სათანადო აქტი, საჯარო რეესტრში უნდა გაუქმდეს საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით ქონების დატვირთვის ჩანაწერი, თუ:

- საგადასახადო დავალიანების მქონე პირმა სრულად დაფარა დავალიანება;
- გაეცდა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების ხანდაზმულობის ვადა. ეს ვადა 6 წელია, ვინაიდან ამ ვადაში ქრება მოთხოვნის უფლება გადასახადის გადახდაზე და, მაშასადამე, ქრება ამ მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებაც (იპოთეკა/გირავნობა).

8. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთოს საგადასახადო დავალიანების მქონე პირის ქონება (იხ. ამ მუხლის კომენტარების მე-2 და მე-3 პუნქტები). მაგრამ ამ მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონების გადაცემის ხელშეწყობის მიზნით *„სახელმწიფოს უფლება აქვს* (კონკრეტულად – ვის?) *გააუქმოს გირავნობა/იპოთეკა, თუ საგადასახადო ორგანო ქონების სანაცვლოდ მიიღებს თავის მოთხოვნილ თანხას ან თუ ჩათვლის, რომ ასეთი ქმედება სახელმწიფოს სტრატეგიულ ინტერესს წარმოადგენს“*. ფრიად უხერხული ნორმაა! ჯერ ერთი, ვინ იგულისხმება „სახელმწიფოში“? ეტყობა, საგადასახადო ინსპექცია; მეორე, როგორც ჩანს, აქ იგულისხმება დავალიანების დაფარვა არა მოვალის, არამედ სხვის მიერ (ასე

რომ არ იყოს., საგადასახადო გირაოსნობა/იპოთეკა ისედაც უნდა გაუქმებულიყო), მაგრამ ეს ეწინააღმდეგება იმ პრინციპს, რომ გადასახადი მოვალემ უნდა გადაიხადოს; მესამე, საგადასახადო ინსპექციამ უნდა შეაფასოს, ამა თუ იმ ქონების გადაცემა სახელმწიფოს სტრატეგიული ინტერესია თუ არა? და მეოთხე, საგადასახადო ინსპექციამ უნდა გადაწყვიტოს, უარი განაცხადოს თუ არა მისაღებ დავალიანებაზე (გირავნობის/იპოთეკის გაუქმებით დიდი ალბათობით შეიძლება დაიკარგოს დავალიანების მიღების შესაძლებლობა)? ჩვენი აზრით, გარდა ზემოაღნიშნული უხერხულობისა, ეს ნორმა კორუფციასაც შეუწყობს ხელს.

მუხლი 86. მესამე პირის მფლობელობაში არსებულ ქონებაზე გადახდევინების მიქცევა

1. თუ სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილია ან მესამე პირის მიერ აღიარებულია, რომ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ქონება ან ქონებრივი უფლებები რაიმე ფორმით მესამე პირის დროებით მფლობელობაშია, მაშინ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის თანხმობით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მესამე პირს მოსთხოვოს, რომ მან გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წინაშე აღებული და შეუსრულებელი ვალდებულებები (არა უმეტეს აღიარებული საგადასახადო დავალიანებისა) ისევე შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს მიმართ, როგორც უნდა შეესრულებინა გადასახადის გადამხდელს/ საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს. მოთხოვნის სრულად ან ნაწილობრივ შესრულებისთანავე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საგადასახადო ვალდებულება შესაბამისად უქმდება ან მცირდება.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს უფროსს/მის მოადგილეს უფლება აქვს, მიიღოს გადაწყვეტილება მესამე პირის მფლობელობაში არსებულ ქონებაზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ და წარუდგინოს მას „საგადასახადო მოთხოვნა“, რაც გულისხმობს:

ა) ამ პირის დავალდებულებას, რომ მან „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 15 დღის ვადაში უშუალოდ საგადასახადო ორგანოს გადაუხადოს მასში აღნიშნული თანხა ან გადასცეს თავის მფლობელობაში არსებული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ქონება;

ბ) ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში აღნიშნულ ვადაში „საგადასახადო მოთხოვნის“ შეუსრულებლობის შემთხვევაში ამ პირის საბანკო ანგარიშიდან საინკასო დავალებით კუთვნილი თანხის ჩა-

მოწერას. საფინანსო დაწესებულებაში უცხოური სავალუტო ანგარიშის არსებობის შემთხვევაში ეს დაწესებულება ახორციელებს ამ ანგარიშზე არსებული თანხის კონვერტაციას ეროვნულ ვალუტაში.

3. „საგადასახადო მოთხოვნას“ უნდა დაერთოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის თანხმობა გათვალისწინებული ამ მუხლის პირველი ნაწილით. „საგადასახადო მოთხოვნაში“ უნდა აღინიშნოს:

ა) საგადასახადო ორგანოს დასახელება და მისამართი;

ბ) „საგადასახადო მოთხოვნის“ გაგზავნის (გადაცემის) თარიღი;

გ) მესამე პირის რეკვიზიტები (სახელი და გვარი/დასახელება, მისამართი);

დ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის რეკვიზიტები (სახელი და გვარი/დასახელება, მისამართი);

ე) მისი წარდგენის საფუძველი, საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის იმ ნორმაზე მითითებით, რომლის თანახმადაც მოხდა ამ მოთხოვნის წარდგენა;

ვ) მისი შინაარსი (მათ შორის, მესამე პირის დავალიანების ოდენობა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიმართ, მესამე პირისაგან მოთხოვნილი თანხის ოდენობა და მესამე პირის მფლობელობაში არსებული იმ ქონების მითითება, რომელიც არის გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრება, ამ მოთხოვნის შესრულების ვადა, გადახდის წესი);

ზ) მისი მიღებისას მესამე პირის უფლებები და ვალდებულებები (მათ შორის, „საგადასახადო მოთხოვნის“ გასაჩივრების წესი);

თ) მისი შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რომლებიც გამოიყენება მესამე პირის მიმართ ამ მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში.

4. „საგადასახადო მოთხოვნა“ შეიძლება გასაჩივრდეს ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

5. თუ ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულმა გადასახადის გადამხდელმა/საგადასახადო აგენტმა საგადასახადო ორგანოს განუცხადა, რომ მისი ქონება ან/და ქონებრივი უფლებები მესამე პირის დროებით მფლობელობაშია და არ წარუდგინა ამის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, საგადასახადო ორგანო მიმართავს მესამე პირს ამ ინფორმაციის დადასტურების მოთხოვნით. ასეთ შემთხვევაში მესამე პირი ვალდებულია, მოთხოვნის მიღებიდან 10 დღის ვადაში უარყოს აღნიშნული ინფორმაცია ან საგადასახადო

ორგანოს აცნობოს, რა ქონება და ქონებრივი უფლებებია მის მფლობელობაში. ასეთი ინფორმაციის წარუდგენლობის ან დაგვიანებით წარდგენის, აგრეთვე მცდარი ინფორმაციის წარდგენის შემთხვევაში მას დაეკისრება ამ კოდექსით გათვალისწინებული ჯარიმა.

6. პირს, რომელმაც შეასრულა ამ მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნები, მათი შესრულების მომენტიდან ეხსნება ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის წინაშე საგადასახადო ორგანოსათვის გადაცემული ქონების ან მასზე უფლების ღირებულების ოდენობით და თავისუფლდება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წინაშე იმ დანაკარგებთან და ზარალთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობისაგან, რომლებიც შეიძლება მოჰყოლოდა ამ მოთხოვნათა შესრულებას.

1. ამ მუხლით დაკანონებულია გადასახადის გადამხდელის[1] საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ერთ-ერთი მეთოდი, რომელიც გამოიყენება მაშინ, როდესაც ეს საგადასახადო ვალდებულება აღიარებულია (უფრო ზუსტად, როდესაც არსებობს აღიარებული საგადასახადო დავალიანება), მისი რაიმე ქონება ან ქონებრივი უფლებები მესამე პირის დროებით მფლობელობაშია და ამ პირს გადასახადის გადამხდელის მიმართ აქვს შეუსრულებელი ვალდებულებები, თუ ზემოაღნიშნული ქონების ან ქონებრივი უფლებების ფლობას აღიარებს ეს მესამე პირი, ან თუ ეს დადგენილია სასამართლოს მიერ. მარტივად რომ ვთქვათ, უნდა არსებობდეს ასეთი ვითარება: X გადამხდელს აქვს აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, Y პირს აქვს X-ის ვალი და, იმავდროულად, მას დროებით მფლობელობაში (ეთქვათ, იჯარით) აქვს X-ის ქონება ან ქონებრივი უფლებები. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელის თანხმობით, უფლება აქვს Y პირს მოსთხოვოს, რომ მან მთლიანად ან ნაწილობრივ დაფაროს X გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანება (არა უმეტეს X-ის მიმართ მისი ვალისა). მოთხოვნის სრულად ან ნაწილობრივ შესრულებისთანავე გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება, შესაბამისად, უქმდება ან მცირდება.

2. თუ შეიქმნა ზემოთ აღწერილი მდგომარეობა, საგადასახადო ორგანოს უფროსს ან მის მოადგილეს უფლება აქვს, მიიღოს გადაწყვეტილება მესამე პირის მფლობელობაში არსებულ ქონება-

[1] ამ თავის კომენტირებისას როგორც გადასახადის გადამხდელს, ასევე საგადასახადო აგენტსა და სხვა ვალდებულ პირს მოვიხსენიებთ, როგორც გადასახადის გადამხდელს.

ზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ და მას წარუდგინოს „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც მას დაეკისრება ვალდებულება, 15 სამუშაო დღის ვადაში უშუალოდ საგადასახადო ორგანოს გადაუხადოს მასში აღნიშნული თანხა ან გადასცეს თავის მფლობელობაში არსებული გადასახადის გადამხდელის ქონება. თუ ამ პირმა ამ ვადაში არ შეასრულა „საგადასახადო მოთხოვნა“, მისი საბანკო ანგარიშიდან საინკასო დაკალებით ჩამოიწერება შესაბამისი თანხა.

3. „საგადასახადო მოთხოვნას“ უნდა დაერთოს გადასახადის გადამხდელის თანხმობა მესამე პირის მფლობელობაში არსებულ მის ქონებაზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ. „საგადასახადო მოთხოვნაში“ უნდა აღინიშნოს ყველაფერი, რაც ამ კოდექსის მე-80 მუხლითაა განსაზღვრული და ამის დამატებით – მესამე პირის რეკვიზიტები (სახელი და გვარი, თუ ფიზიკური პირია ან დასახელება – სხვა შემთხვევაში, მისამართი), მისი დავალიანების ოდენობა გადასახადის გადამხდელის მიმართ, მესამე პირისაგან მოთხოვნილი თანხის ოდენობა და მის მფლობელობაში არსებული იმ ქონების დასახელება, რომელიც არის გადასახადის გადამხდელის საკუთრება.

4. თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს განუცხადა, რომ მისი ქონება ან/და ქონებრივი უფლებები მესამე პირის დროებით მფლობელობაშია და არ წარუდგინა ამის დამადასტურებელი საბუთები, საგადასახადო ორგანომ ამ მესამე პირს უნდა მიმართოს ამ ინფორმაციის დადასტურების მოთხოვნით. ასეთ შემთხვევაში ეს პირი ვალდებულია, მოთხოვნის მიღებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში ან უარყოს აღნიშნული ინფორმაცია, ან საგადასახადო ორგანოს აცნობოს, რა ქონება და ქონებრივი უფლებებია მის მფლობელობაში. ასეთი ინფორმაციის წარუდგენლობის ან დაგვიანებით წარდგენის, აგრეთვე მცდარი ინფორმაციის წარდგენის შემთხვევაში მას დაეკისრება ამ კოდექსით გათვალისწინებული ჯარიმა (იხ. ამ კოდექსის 144-ე მუხლი).

5. ამ მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ზემოაღნიშნულ მესამე პირს, თუ იგი შეასრულებს ამ მუხლით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, „მათი შესრულების მომენტიდან ეხსნება ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის წინაშე საგადასახადო ორგანოსათვის გადაცემული ქონების ან მასზე უფლების ღირებულების ოდენობით“. აქ არაფერია ნათქვამი საგადასახადო ორგანოსათვის გადახდილ თანხაზე. მაშასადამე, გამოდის, რომ თანხის გადახდის შემთხვევაში მას არ ეხსნება ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის წინაშე. აშკარა ხარვეზია!

ამავე ნაწილის თანახმად, ეს მესამე პირი თავისუფლდება გადასახადის გადამხდელის წინაშე პასუხისმგებლობისაგან იმ დანაკარგებთან და ზარალთან დაკავშირებული, რომლებიც შეიძლება მოჰყვეს საგადასახადო ორგანოს ზემოაღნიშნულ მოთხოვნათა შესრულებას.

მუხლი 87. ქონებაზე ყადაღის დადება[1]

1. აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე დაადოს ყადაღა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ნებისმიერი სახის ქონებას, მათ შორის,

---

[1] საგადასახადო ორგანიზაციის ამ მუხლით, ისევე, როგორც 88-ე, 89-ე და 90-ე მუხლებით, მინიჭებული უფლებამოსილების განხორციელება სერიოზულ პრობლემებთან არის დაკავშირებული. საქმე ის არის, რომ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 175-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, *„პირისგან თანხის იძულებითი ამოღება, ქონებაზე ყადაღის დადება წარმოების საგანსრულებო ფურცლის საფუძველზე, „საგანსრულებო წარმოებათა შესახებ" საქართველოს კანონით დადგენილი წესით"* (175-ე მუხლის ახალი რედაქცია მიღებულია 2005 წლის 24 იანვარს, თუმცა, ეს დებულება, ასეთივე სახით, მანამდეც არსებობდა. და უპირატესი იურიდიული ძალა აქვს უფრო ადრე მიღებული კანონის მიმართ). „საგანსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონი კი ადგენს, რომ ის აწესრიგებს საერთო სასამართლოების, ადმინისტრაციული ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირების, კერძო არბიტრაჟის – მიერ მიღებული აქტების აღსრულების წესსა და პირობებს, გარდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების დასაფარავად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 245-ე და 247-ე მუხლებით გათვალისწინებული მისი ქონების ამოღებისა და რეალიზაციის წესისა და პირობებისა, რაც ხორციელდება ამავე მუხლებით დადგენილი წესის შესაბამისად [მუხლები 1 და 17[1.3]]. იმის გამო, რომ ეს მითითებები 2005 წლის 1 იანვრიდან ძალადაკარგულ საგადასახადო კოდექსშია გაკეთებული, ისინიც ძალადაკარგულია ისევე, როგორც მე-3 მუხლის პირველ და მე-2 პუნქტებსა და მე-10 მუხლის მე-4 პუნქტში ძველ საგადასახადო კოდექსზე გაკეთებული მითითებები (მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 245-ე, 247-ე და 88-ე მუხლები სულ სხვა შინაარსისაა და არანაირი შეხება არა აქვს ყადაღასთან, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციასა და ინკასაციოსთან). მაშასადამე, ამჟამად „საანსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონი არანაირ გამონაკლისს არ უშვებს და ზემოაღნიშნულ უპირუპირესობის ღონისძიებათა აღსრულება მხოლოდ საანსრულებო ბიუროების უფლებამოსილებაა, ხოლო ქონების ამოღებისა და რეალიზაციის წესი და პირობები ამ კანონითაც განისაზღვრება და არა საგადასახადო კოდექსით. აქედან კი გამომდინარეობს, რომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 87-ე – 90-ე მუხლებით დადგენილ ყადაღის დადების, ქონების ამოღებისა და რეალიზაციის აღსრულების წესსა და პირობებს ამჟამად არა აქვს იურიდიული ძალა (ეს დასკვნა არ ეხება ყადაღის დადების, ქონების ამოღებისა თუ რეალიზაციის გადაწყვეტილების მიღებას, საუბარი მხოლოდ ამ გადაწყვეტილების აღსრულებაზეა).

ასეთ მდგომარეობას ვერ შველის ვერც მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილი დებულება, რომლის თანახმად, „გადასახადებით დაბეგვრისას ამ კოდექსის დებულებებსა და საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობისას გამოიყენება ამ კოდექსის დებულებები", ვინაიდან ყადაღის დადებით აღსრულების წესი კანონმდებლობის შესაბამისი სფეროს ნორმატიული აქტით უნდა განისაზღვროს და თუ ამ აქტით არ მიენიჭა საგადასახადო ორგანოებს იძულებითი აღსრულების წესის განსაზღვრისა და უშუალოდ აღსრულების უფლება, მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით ეს ვერ განხორციელდება (ამასთან დაკავშირებით იხ., აგრეთვე, ამ კოდექსის მე-2 მუხლის კომენტარების მე-5 პუნქტი).

მოძრავ, უძრავ, არამატერიალურ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში.

2. ამ კოდექსის მიზნებისათვის ქონებაზე ყადაღის დადება წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ქონების აღწერას (მხოლოდ ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულ ფარგლებში), ამ ქონების განკარგვის (გადამხდელის მიერ ნებისმიერი ფორმით გასხვისების, დაგირავების, იპოთეკის, უზუფრუქტის, სერვიტუტის ან აღნაგობით დატვირთვის, თხოვების, ქირავნობისა და იჯარის ხელშეკრულების დადების, სხვისთვის დროებით ან მუდმივ მფლობელობაში გადაცემის) აკრძალვას, მაგრამ არა ჩვეულებრივი საწარმოო მიზნით გამოყენებას (გარდა რეალიზაციისათვის გათვალისწინებული საქონლისა) და სარეალიზაციოდ განკუთვნილი საქონლის შესანახად გადაცემას. ქონებაზე ყადაღის დადების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს არა აქვს ქონების გადაცემის, გაყიდვის, გაქირავების, იჯარით გადაცემის ან სხვა სახით განკარგვის უფლება საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობის გარეშე, ისიც მხოლოდ იმ პირობით, რომ უზრუნველყოფილი იყოს ამის შედეგად ამონაგები თანხის შეტანა საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

3. ქონებაზე ყადაღის დადება წარმოადგენს ადმინისტრაციულ აქტს, ფორმდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მისი მოადგილის ბრძანებით და ძალაში შედის მოვალისათვის კანონით დადგენილი წესით გაცნობისთანავე.

4. საგადასახადო ორგანომ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების თაობაზე ყადაღის დადებამდე სულ ცოტა 30 დღით ადრე წერილობით უნდა შეატყობინოს მოვალეს, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება.

5. ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შეტყობინებაში აღნიშნული უნდა იყოს:

ა) მოვალის რეკვიზიტები (სახელი და გვარი/დასახელება, მისამართი), გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);

ბ) მისი გაგზავნის თარიღი;

გ) გადაუხდელი აღიარებული გადასახადების სახეები, პერიოდი და ოდენობა;

დ) აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების ჯამური ოდენობა 30-დღიანი პერიოდის დასრულებისათვის (დარიცხული სანქციების ჩათვლით) და აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობა.

6. საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში ყადაღადადებულ ნივთებს აღნუსხავს ქონებაზე ყადაღის დადების (აღწერის) აქტში.

7. ქონებაზე ყადაღის დადების (აღწერის) აქტში უნდა აღინიშნოს:

ა) მისი შედგენის დრო და ადგილი;

ბ) ყადაღის დადების შესახებ გადაწყვეტილების მიმღები საგადასახადო ორგანოს დასახელება, საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლის სახელი, გვარი და იმ პირები, რომლებიც დაესწრენ აქტის შედგენას;

გ) მოვალის რეკვიზიტები (სახელი და გვარი/დასახელება, მისამართი), გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);

დ) მასში შეტანილი თითოეული საგნის დასახელება და განმასხვავებელი ნიშნები (წონა, მეტრაჟი, ცვეთა და სხვა);

ე) მასში შეტანილი თითოეული საგნის შეფასება და მთელი ქონების ღირებულება;

ვ) საგანი ან/და სადგომი, რომელიც დაილუქა, და მასზე დადებული ლუქების რაოდენობა და აღწერილობა;

ზ) იმ პირის დასახელება, ვისაც შესანახად გადაეცა ქონება და მისი მისამართი, თუ შენახვა თვით მოვალეს არ დაევალა;

თ) რომ მოვალესა და ქონების შემნახველს განემარტათ მათი მოვალეობა ქონების შენახვისათვის და პასუხისმგებლობის სკითხი გადაცემული ქონების გაფლანგვის, გასხვისების ან გადამალვისათვის;

ი) რომ მოვალესა და სხვა პირებს განემარტათ საგადასახადო ორგანოს მოქმედებათა გასაჩივრების წესი;

კ) საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლის ან/და მოვალის შენიშვნები.

8. ფასიანი ქაღალდები ან/და ფასიანი ნივთები შესანახად ამოიღება საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენლის მიერ, თუ არსებობს ყადაღადადებული ნივთების ხელყოფის საშიშროება. თუ ეს ნივთები რჩება მოვალესთან, მაშინ ყადაღის დადება ხდება დალუქვით.

9. ქონებაზე ყადაღის დადების (აღწერის) აქტს ხელს აწერენ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი, ქონების შემნახველი, მოვალე და სხვა პირები, რომლებიც ესწრებოდნენ ყადაღის დადებას. თუ ამ პირებმა უარი თქვეს აქტის ხელმოწერაზე, აქტში კეთდება შესაბამისი აღნიშვნა.

10. თუ მოვალის ქონებაზე ყადაღის დადებისას მესამე პირები განაცხადებენ ამ ქონებაზე თავის უფლებებს, ქონება შეიტანება აღწერის სიაში, მაგრამ გაკეთდება სათანადო აღნიშვნა.

11. ყადაღადადებული ნივთები ფასდება საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლის მიერ საბაზრო ღირებულებით.

12. თუ ყადაღადადებული ქონების შეფასებისას საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი ვერ შეაფასებს ცალკეულ საგნებს, მოიწვევა ექსპერტი ან აუდიტი.

13. ქონებაზე ყადაღის დადების (აღწერის) აქტში უნდა აღინიშნოს თითოეული ყადაღადადებული ნივთის საბაზრო ფასი.

14. თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობისას საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძველი აქვს მიიჩნიოს, რომ გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება, მას უფლება აქვს, მოითხოვოს გადასახადის დაუყოვნებლივ გადახდა და მისი გადაუხდელობის შემთხვევაში ყადაღა დაადოს მოვალის ქონებას ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულ ფარგლებში, ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული მოთხოვნის გაუთვალისწინებლად. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ ყადაღის დადებიდან 72 საათში სასამართლოს უნდა წარუდგინოს შუამდგომლობა მოვალის ქონებაზე ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ. სასამართლო ვალდებულია მომდევნო 72 საათის განმავლობაში მიიღოს გადაწყვეტილება შუამდგომლობის სრულად ან ნაწილობრივი დაკმაყოფილების თაობაზე ან უარყოფის შესახებ. თუ აღნიშნულ ვადაში საგადასახადო ორგანო სასამართლოში არ წარადგენს შუამდგომლობას ან სასამართლო არ მიიღებს გადაწყვეტილებას ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ, ყადაღა მოხსნილად ჩაითვლება.

15. თუ საგადასახადო დავალიანება არ არის აღიარებული და საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძველი აქვს მიიჩნიოს, რომ გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება, მას უფლება აქვს, მოითხოვოს გადასახადის დაუყოვნებლივ გადახდა და მისი გადაუხდელობის შემთხვევაში ყადაღა დაადოს მოვალის ქონებას საგადასახადო დავალიანებისას არსებული გირაენობის/იპოთეკის უფლების ფარგლებში, ამ მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული მოთხოვნის გაუთვალისწინებლად. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ ყადაღის დადებიდან 72 საათში სასამართლოს უნდა წარუდგინოს შუამდგომლობა საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით მოვალის ქონების დატვირთვის თაობაზე (თუ მოვალეს აქვს შესაბამისი ქონება) ან/და ქონებაზე ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ (თუ მოვალეს არა აქვს გირავნობით/იპოთეკით დასატვირთი ქონება ან მისი ღირებულება არასაკმარისია საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად). სასამართლო ვალდებულია მომდევნო 72 საათის განმავლობაში მიიღოს გადაწყვეტილება შუამდგომლობის სრულად ან ნაწილობრივი დაკმაყოფილების თაობაზე ან უარყოფის შესახებ. თუ აღნიშნულ ვა-

დაში საგადასახადო ორგანო სასამართლოში არ წარადგენს შუამდგომლობას ან სასამართლო არ მიიღებს გადაწყვეტილებას ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ, ყადაღა მოხსნილად ჩაითვლება.

16. საგადასახადო ორგანომ მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეიძლება მიიჩნიოს, რომ გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება, თუ:

ა) გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი მალავს ქონებას, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს საგადასახადო ვალდებულების დასაფარავად;

ბ) გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი, ან სხვა ვალდებული პირი ემზადება ქვეყნის დასატოვებლად ისე, რომ არ ასრულებს საგადასახადო ვალდებულებებს და არ ახორციელებს არანაირ ქმედებას ვალის დაფარვის მიზნით;

გ) გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ცდილობს გამოცხადდეს გაკოტრებულად;

დ) არსებობს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ ნამდვილი ან თვალთმაქცური გარიგებით ქონების გასხვისების რეალური საშიშროება, რომელიც გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის მის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფას;

ე) გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს ერიცხება ვადაგადაცილებული აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, საკუთრებაში აქვს 10 000 ლარზე მეტი და არ ფარავს დავალიანებას.

17. ქონებაზე ყადაღის დადებისა და ყადაღადადებული ქონების ამოღებისა და შენახვის წესებს ადგენს საქართველოს მთავრობა.

18. საგადასახადო ორგანოს მიერ ქონებაზე დადებული ყადაღა მოხსნილად ითვლება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების სრულად დაფარვისთანავე.

1. ამ მუხლში აღწერილია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ერთ-ერთი ყველაზე ძლიერი ხერხი – გადასახადის გადამხდელის[1] ქონებაზე ყადაღის დადება.

ამ კოდექსის თანახმად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ყადაღა დაადოს

[1] ამ თავის კომენტირებისას როგორც გადასახადის გადამხდელს, ასევე საგადასახადო აგენტსა და სხვა ვალდებულ პირს მოვიხსენიებთ, როგორც გადასახადის გადამხდელს.

გადასახადის გადამხდელის ნებისმიერ ქონებას (უძრავს, მოძრავს, არამატერიალურს) ორ შემთხვევაში:

- თუ გადასახადის გადამხდელს აქვს აღიარებული საგადასახადო დაჯალიანება (მხოლოდ ამ აღიარებული დაჯალიანების მოცულობის ფარგლებში) [მუხლი 87.1,4,5,14];
- თუ საგადასახადო დაჯალიანება აღიარებული არ არის, მაგრამ საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძველი აქვს მიიჩნიოს, რომ გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება (მხოლოდ ამ დაჯალიანების მოცულობის ფარგლებში) [მუხლი 87.15].

ორივე შემთხვევას ცალ-ცალკე გავარჩევთ, მანამდე კი გავარჩიოთ ყადაღის დადების ზოგადი პირობები და წესები.

ამ მუხლით განსაზღვრული ყადაღის დადების (დაყადაღების) ცნება, გარკვეულწილად, განსხვავდება „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონით განსაზღვრული ყადაღის დადების ცნებისაგან (იხ. გლოსარიუმი). ამ კოდექსის მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილისა და მე-11 მუხლის თანახმად, ასეთ შემთხვევაში გამოიყენება ამ კოდექსით დადგენილი ნორმა, ოღონდ მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობისას. რაც შეეხება ყადაღის დადების გადაწყვეტილების აღსრულებასთან დაკავშირებული ზოგიერთი საკითხის გადაწყვეტის პირობებსა და წესს, ისინი მნიშვნელოვნად განსხვავდება „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონით განსაზღვრული პირობებისა და წესისაგან.

ცხადია, რომ ყადაღასთან დაკავშირებული სხვა ნორმების მოქმედება, რომლებიც დადგენილია „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონით და რომელთა თაობაზეც არაფერს ამბობს ეს კოდექსი, ვრცელდება საგადასახადო ურთიერთობაზეც. ასეთია, მაგალითად, ნორმა, რომლის თანახმადაც,

„1. ყადაღას არ ექვემდებარება:

ა) პირადი მოხმარების ან საოჯახო ნივთები, რომლებიც აუცილებელია მოვალისათვის თავისი პროფესიული საქმიანობის, ცხოვრებისა და საოჯახო მეურნეობისათვის;

ბ) მოვალის, მისი ოჯახისა და მასთან ერთად მცხოვრები პირებისათვის ოთხი კვირის საკვები, საწვავი და სანათი საშუალებები, ან თუ დროის ამ მონაკვეთისათვის ამგვარი მარაგი არ არსებობს და მათი შეძენა სხვა გზით არ არის შესაძლებელი, მაშინ მათ შესაძენად საჭირო თანხა;

გ) წერილფული საქონელი შეზღუდული რაოდენობით, ასევე ერთი მეწველი ძროხა, ან მოვალის არჩევანით – ორი ღორი, ცხვარი ან თხა, თუ ისინი აუცილებელია მოვალის, მისი ოჯახის ან მასთან ერთად მცხოვრები პირების გამოსაკვებად; ასევე სამი

თვის სამეღვო პირუტყვის საკვების და ნამჯის მარაგი, ან თუ ამ-გვარი მარაგი არ არსებობს და მათი შეძენა ამ დროისათვის სხვა გზით არ არის უზრუნველყოფილი, მათ შესაძენად საჭირო ფულა-დი თანხა;

დ) პირებისათვის, რომლებიც სოფლის მეურნეობას მისდევენ, სამეურნეო წარმოებისათვის საჭირო ხელსაწყო-იარაღები, პირუტ-ყვი, სასუქი და სოფლის მეურნეობის პროდუქცია, რამდენადაც ისინი საჭიროა მოკალის, მისი ოჯახის და დაქირავებული მუშა-ბის შესანახად, ან მომავალი მოსავლის აღებამდე იყოს ანდა მსგავსი პროდუქცია მეურნეობის შემდგომი წარმართვისათვის;

ე) პირებისათვის, რომლებიც შემოსავალს იღებენ თავიანთი ფიზიკური თუ გონებრივი შრომით ან სხვა საქმიანობით, ასეთი საქმიანობისათვის საჭირო ნივთები.

2. საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით გან-საზღვრება იმ საარსებო მინიმუმის ოდენობა, რომელიც აუცილე-ბელია პირის ყოფითი საჭიროებისათვის.

3. ყადაღისაგან გათავისუფლება შემოსავლინაშრომი საფუძ-ველით ეხება საარსებო მინიმუმზე ნაკლებ შემოსავალს" [კანონი „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ", მუხლი 45].

ასეთივეა ნორმები [კანონი „სააღსრულებო წარმოებათა შე-სახებ", მუხლები: 40, და 63[1]], რომელთა თანახმადაც, ბათილია ყა-დაღადადებული ქონებაზე ყადაღის დადების შემდეგ „სააღსრულე-ბო წარმოებათა შესახებ" კანონის მე-40 და 63[1]-ე მუხლების პირვე-ლი პუნქტებით გათვალისწინებული ყველა გარიგება (იხ. გლოსა-რიუმი). 2005 წლის ივნისში ეს ნორმა ნაწილობრივ შეიცვალა და 2006 წლის 1 მარტიდან ამოქმედდება ნორმა, რომლის თანახმადაც, უძრავ ქონებაზე ყადაღის დადება ხელს აღარ შეუშლის მოგირა-ვეს, განახორციელოს უძრავი ქონების რეალიზაცია მოვალის მიერ გირავნობით უზრუნველყოფილი მოთხოვნის შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში (გირავნობის საგნის რეა-ლიზაცია გამოიწვევს ყადაღის გაუქმებას).

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ურთი-ერთობისას ქონებაზე ყადაღის დადება არის:

ა) გადასახადის გადამხდელის ქონების აღწერა აღიარებული საგადასახადო დაჯალიანების, ხოლო ამ მუხლის მე-15 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევაში – საგადასახადო დაჯალიანების მო-ცულობის ფარგლებში. ეს იმას ნიშნავს, რომ ქონების აღწერისას როგორც კი აღწერილი ნაწილის ღირებულება საკმარისი აღმოჩ-ნდება დავალიანების დასაფარავად, აღწერა უნდა შეწყდეს;

ბ) ყადაღადადებული ქონების განკარგვის (გადამხდელის მი-ერ ნებისმიერი ფორმით გასხვისების, დაგირავების, იპოთეკით, უზუფრუქტით, სერვიტუტით ან აღნაგობით დატვირთვის, თხოვე-

ბის, ქირაუნობისა და იჯარის ხელშეკრულების დადების, სხვისთვის დროებით ან მუდმივ მფლობელობაში გადაცემის) აკრძალვა, მაგრამ არ იკრძალება ამ ქონების ჩვეულებრივი საწარმოო მი'სნით გამოყენება (გარდა რეალი'საციისათვის გათვალისწინებული საქონლისა);

გ) სარეალი'საციოდ განკუთვნილი ყადაღადადებული საქონლის შესანახად გადაცემა.

გადასახადის გადამხდელს აქვს ყადაღადადებული ქონების განკარგვის უფლება მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით, ისიც მხოლოდ იმ პირობით, რომ უ'სრუნველყოფილი იყოს ქონების განკარგვით ამოსაგები თანხის შეტანა საგადასახადო დაეალიანების დასაფარავად.

. როგორც ეხედავთ, ყადაღის დადებით მნი'შვნელოვნად ი'სღუდება გადასახადის გადამხდელის საკუთრების უფლება, ოღონდ ეს შე'სღუდვა ისე უნდა განხორციელდეს, რომ მან ხელი არ შეუშალოს მის ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას.

3. ქონება'ზე ყადაღის დადება არის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი[1] – ბრძანება, რომელიც გამოიცემა საგადასახადო ორგანოს უფროსის ან მისი მოადგილის მიერ და ძალაში შედის მოვალისათვის კანონით დადგენილი წესით გაცნობისთანავე.

რადგან ყადაღის დადება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტია, ამიტომ იგი უნდა აკმაყოფილებდეს ასეთი აქტისათვის დაწესებულ ყველა მოთხოვნას (იხ. ამ კოდექსის 45-ე მუხლის კომენტარების მე-3 პუნქტი). გარდა ამისა, ამ აქტში უნდა აღინი'შნოს მისი გაგ'ზავნის თარიღი, გადაუხდელი გადასახადების სახეები, პერიოდი და ოდენობა, საგადასახადო ვალდებულების ჯამური ოდენობა 30-დღიანი პერიოდის დასრულებისათვის (დაკისრებული სანქციების ჩათვლით) და საგადასახადო დაეალიანების მოცულობა.

4. ყადაღის დადებისას ქონებას აღწერს (იხ. ამ მუხლის კომენტარების მე-2 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტი) საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი. ქონების აღწერის საფუძველ'ზე დგება ქონება'ზე ყადაღის დადების (აღწერის) აქტი, რომელ'შიც უნდა ჩაიწეროს ამ მუხლის მე-7 ნაწილ'ში აღნიშნული ინფორმაცია. ამ აქტს ხელს აწერენ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი, ქონების შემნახველი, მოეალე და სხვა პირები, რომლებიც ესწრებოდნენ ყადა-

[1] ტერმინი „ადმინისტრაციული აქტი“ ამ კოდექსის ძალაში შესვლის შემდეგ შეიცვალა ტერმინით „ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი“ (იხ. გლოსარიუმი, ტერმინი „ადმინისტრაციული აქტი“).

ლის დადებას. თუ ამ პირებმა უარი თქვეს აქტის ხელმოწერაზე, აქტში კეთდება შესაბამისი აღნიშვნა.

თუ მოჟალის ქონებაზე ყადაღის დადებისას მესამე პირები განაცხადებენ ამ ქონებაზე თავის უფლებებს, ქონება შეიტანება აღწერის სიაში, მაგრამ გაკეთდება სათანადო აღნიშვნა.

ყადაღადადებული ნივთები ჭასდება საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლის მიერ საბაჟრო ღირებულებით (საბაჟრო ჭასთან დაკავშირებით იხ. ამ კოდექსის 22-ე მუხლის კომენტარები). თუ ყადაღადადებული ქონების შეჭასებისას საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი ვერ შეაჭასებს ცალკეულ საგნებს, მოიწვევა ექსპერტი ან აუდიტი.

თუ არსებობს ყადაღადადებული ნივთების ხელყოფის საშიშროება, ჭასიან ქალალდებს ან/და ჭასიან ნივთებს, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით (ამ წესის თაობაზე „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ კანონის 43-ე მუხლში მხოლოდ ისაა ნათქვამი, რომ ისინი ინახება სპეციალურ საკანში), შესანახად ამოიღებს საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენელი. თუ ეს ნივთები მოვალესთან დარჩა, მაშინ ყადაღის დადება დალუქვით მოხდება.

5. ჯერ განვიხილოთ ყადაღის დადების შემთხვევა აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობისას. თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობისას საგადასახადო ინსპექცია მიიღებს გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების გადაწყვეტილებას, მან ყადაღის დადებამდე, ანუ ამ გადაწყვეტილების შესრულებამდე, სულ ცოტა 30 დღით (ეს ნიშნავს 30 სამუშაო დღეს) ადრე წერილობით უნდა აცნობოს მოვალეს ამის შესახებ (გარდა ისეთი შემთხვევისა, როდესაც გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება). ამ შეტყობინებაში უნდა ჩაიწეროს ამ მუხლის მე-5 ნაწილში აღნიშნული ინფორმაცია.

თუ არსებობს აღიარებული საგადასახადო დავალიანება და საგადასახადო ინსპექციას საკმარისი საფუძველი აქვს მიიჩნიოს, რომ გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება (ის, თუ რა მიიჩნევა საკმარის საფუძვლად, განსაზღვრულია ამ მუხლის მე-16 ნაწილით), მას უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს მოსთხოვოს გადასახადის დაუყოვნებლივ გადახდა და თუ მან არ შეასრულა ეს მოთხოვნა, ყადაღა დაადოს მის ქონებას (აღიარებული დავალიანების მოცულობის ფარგლებში), ზემოაღნიშნული წინასწარი შეტყობინების გარეშე. მაგრამ რადგან ყადაღის დადების საფუძვლიანობა შეიძლება საეჭვო იყოს, მან ყადაღის დადებიდან 72 საათში სასამართლოს უნდა წარუდგინოს შუამდგომლობა მოვალის ქონებაზე ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ. სასამართლო ვალდებულია, მომდევნო 72 საათის განმავლობაში მი-

ღის გადაწყვეტილება შუამდგომლობის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე ან მისი უარყოფის შესახებ. თუ ზემოაღნიშნულ ვადაში საგადასახადო ინსპექციამ სასამართლოში არ წარადგინა შუამდგომლობა ან სასამართლომ არ მიიღო გადაწყვეტილებას ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ, ყადაღა მოხსნილად ჩაითვლება.

6. ახლა განვიხილოთ ყადაღის დადების ის შემთხვევა, როდესაც საგადასახადო დავალიანება აღიარებული არ არის. თუ ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძველი აქვს მიიჩნიოს, რომ გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება (ის, თუ რა მიიჩნევა საკმარის საფუძვლად, განსაზღვრულია ამ მუხლის მე-16 ნაწილით), მას უფლება აქვს, მოითხოვოს გადასახადის დაუყოვნებლივ გადახდა და მისი გადაუხდელობის შემთხვევაში ყადაღა დაადოს მოვალის ქონებას (საგადასახადო დავალიანებისას არსებული გირავნობის/იპოთეკის უფლების ფარგლებში), ყოველგვარი წინასწარი შეტყობინების გარეშე. მაგრამ რადგან საგადასახადო დავალიანება სადავოა და ყადაღის დადების საფუძვლიანობაც შეიძლება საეჭვო იყოს, მან ყადაღის დადებიდან 72 საათში სასამართლოს უნდა წარუდგინოს შუამდგომლობა არა ყადაღის დადების დამტკიცების, არამედ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით მოვალის ქონების დატვირთვის თაობაზე (თუ მოვალეს აქვს შესაბამისი ქონება), ხოლო თუ მოვალეს ასეთი ქონება არა აქვს ან მისი ღირებულება არასაკმარისია დავალიანების დასაფარავად – რაც აქვს, გირავნობით/იპოთეკით იმის დატვირთვისა და დავალიანების დანარჩენი ნაწილის შესაბამის ქონებაზე ყადაღის დადების დადასტურების თაობაზე. სასამართლო ვალდებულია მომდევნო 72 საათის განმავლობაში მიიღოს გადაწყვეტილება, შუამდგომლობის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე ან მისი უარყოფის შესახებ. თუ ზემოაღნიშნულ ვადაში საგადასახადო ინსპექციამ სასამართლოში არ წარადგინა შუამდგომლობა ან სასამართლომ არ მიიღო გადაწყვეტილება ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ, ყადაღა მოხსნილად ჩაითვლება.

ასეთი სქემის (დაუყოვნებლივ ყადაღის დადებით და შემდეგ იპოთეკით/გირავნობით მისი შეცვლით) გამოყენების მიზანია, ერთი მხრივ, საგადასახადო დავალიანების გადახდისაგან თავის არიდების საშუალება არ მისცეს ისეთ მოვალეს, რომელიც ნამდვილად არ აპირებს მის დაფარვას, და, მეორე მხრივ, ქონებაზე ყადაღის დადებით უსაფუძვლოდ არ შეიზღუდოს მოვალის საკუთრების უფლება.

7. ამ მუხლის მე-16 ნაწილით განსაზღვრულია ის პირობები, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც საგადასახადო ინსპექციამ შეიძლება მიიჩნიოს, რომ გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე

ემუქრება და ამ საფუძველით, ამ მუხლის მე-14 და მე-16 ნაწილებით განსაზღვრულ შემთხვევაში, გამოიყენოს ყადაღის დაუყოვნებლივ დადების უფლება. ეს პირობებია:

- მოვალეს მალავს იმ ქონებას, რომლის გამოყენებაც შეიძლება აუცილებელი გახდეს საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად;
- მოვალე ცდილობს გამოცხადდეს გაკოტრებულად;
- არსებობს მოვალის მიერ ნამდვილი ან თვალთმაქცური გარიგებით იმ ქონების გასხვისების რეალური საშიშროება, რომელიც გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის მის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფას;
- მოვალე პირს ერიცხება ვადაგადაცილებული აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, საკუთრებაში აქვს 10 000 ლარზე მეტი და არ ყარავს დავალიანებას;
- მოვალე ემზადება ქვეყნის დასატოვებლად ისე, რომ არ ასრულებს საგადასახადო ვალდებულებებს და არაფერს აკეთებს ვალის დაფარვის მიზნით. ამ ორივე პირობის შეფასება საკმაოდ სუბიექტურია. პირველი – მოვალე შესაძლოა საქმიანი ვიზიტით ან სამკურნალოდ მიდიოდეს სხვა ქვეყანაში და ასრადაც არ ჰქონდეს დავალიანების გადახდისაგან თავის არიდება, ამ დროს კი მას შეიძლება უსაფუძვლოდ დაუყადაღონ ქონება და ამით მატერიალური ზიანი მიაყენონ. მეორე – მოვალე შეიძლება ქვეყლაფერს აკეთებდეს შემოსავლის მისაღებად, რაზეც პირდაპირ არის დამოკიდებული დავალიანების დაფარვა, მაგრამ საგადასახადო ინსპექციამ შესაძლოა ეს არაფრად ჩაუთვალოს. ამიტომ, ჩვენი აზრით, ეს პირობა ამ კოდექსიდან ამოსაღებია.

8. როგორც კი მოვალე მთლიანად დაფარავს აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას, საგადასახადო ინსპექციის მიერ მის ქონებაზე დადებული ყადაღა მოხსნილად ჩაითვლება.

9. საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების, ყადაღადადებული ქონების ამოღებისა და შენახვის წესები დამტკიცებულია საქართველოს მთავრობის 2005 წლის 25 იანვრის №14 დადგენილებით.

მუხლი 88. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია[1]

1. მოვალის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციას ახორციელებს საგადასახადო ორგანო სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე ღია აუქციონის წესით.

2. აუქციონის ჩატარების დროსა და ადგილს განსაზღვრავს შესაბამისი საგადასახადო ორგანო, რის შესახებაც იგი აუქციონის ჩატარებამდე 30 დღით ადრე აკეთებს განცხადებას, რომელშიც უნდა აღინიშნოს:

ა) აუქციონის ჩატარების დრო და ადგილი;

ბ) ქონების მესაკუთრის რეკვიზიტები (სახელი და გვარი/დასახელება, მისამართი);

გ) გასაყიდი ქონების დასახელება (ქონების მოკლე აღწერა);

დ) ქონების საწყისი ფასი, რომელიც ყადაღის დადების (აღწერის) აქტში მითითებული ყადაღადადებული ნივთის საბაზრო ფასია;

ე) რომ მესამე პირები, რომელთაც აქვთ უფლებები ამ ქონებაზე, ვალდებულნი არიან, ამ უფლებათა დამადასტურებელი მტკიცებულებანი წარადგინონ აუქციონის დაწყებამდე;

ვ) აუქციონის პირობები.

3. აუქციონის ჩატარების შესახებ ინფორმაციის გამოქვეყნების შემდეგ ყველა დაინტერესებულ ფიზიკურ და იურიდიულ პირს საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმებით უფლება აქვს წინასწარ გაეცნოს აუქციონზე გასაყიდად გამოტანილ ქონებას.

4. აუქციონის ჩატარების დროისა და ადგილის შესახებ ინფორმაცია ვრცელდება განცხადებით, რომელიც გამოიკვრება საგადასახადო ორგანოში განცხადებების დაფაზე, და მასობრივი ინფორმაციის საშუალებით.

5. აუქციონში მონაწილეობის მსურველი პირი ვალდებულია აუქციონის დაწყებამდე ხაზინის სადეპოზიტო ქვეანგარიშზე წინასწარ შეიტანოს აუქციონზე გასაყიდად გამოტანილი იმ ნივთის საწყისი ღირებულების 2 პროცენტი, რომლის შეძენასაც აპირებს, რაც გამარჯვების შემთხვევაში ჩაითვლება გადახდილი თანხის ანგარიშში.

6. აუქციონს ატარებს შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი. იგი აუქციონს გახსნილად აცხადებს და სთავაზობს საწყისს ფასს.

---

[1] საგადასახადო ორგანოსთვის ამ მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების განხორციელების იურიდიულ პრობლემებთან დაკავშირებით იხ. ამ კოდექსის 87-ე მუხლის პირველი ქვეთავი, განსაკუთრებით, მისი მეორე აბზაცი.

7. აუქციონი გრძელდება მანამ, სანამ სხვა შემოთავაზება აღარ იქნება. შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელმა უნდა გამოაცხადოს პირი, რომელმაც აუქციონის საბოლოო ფასი შესთავაზა, რის შემდეგაც აუქციონი დასრულებულად ცხადდება.

8. პირებს, რომლებმაც ვერ გაიმარჯვეს აუქციონში, გადახდილი თანხა უბრუნდებათ აუქციონის დასრულებიდან 5 დღის ვადაში.

9. პირი, რომლის შემოთავაზებული ფასი მიღებული იქნება აუქციონზე და რომელიც შეისყიდის ჩამორთმეულ ქონებას, ვალდებულია დაუყოვნებლივ გადაიხადოს თავის მიერ შემოთავაზებული ფასის არანაკლებ ნახევარი ან 5000 ლარი უმცირესი თანხის მიხედვით, ხოლო თანხის დარჩენილი ნაწილი უნდა დაიფაროს რეალიზაციიდან 14 კალენდარული დღის განმავლობაში. თანხის სრულად დაფარვამდე მყიდველს არ გააჩნია ქონებაზე საკუთრების უფლება.

10. აუქციონზე ქონების შესყიდვისათვის გადახდილი თანხები შეიტანება ხაზინის სადეპოზიტო ქვეანგარიშზე, საიდანაც ამოღებასთან, შენახვასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯების ეკვივალენტური თანხებით ხორციელდება აღნიშნული ხარჯების დაფარვა, ხოლო დარჩენილი თანხები ირიცხება ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე.

11. თანხის სრულად გადახდისთანავე მყიდველს ეძლევა სერტიფიკატი გაყიდვისა და ქონების ფლობის (განკარგვის) შესახებ. ამ სერტიფიკატით მყიდველს გადაეცემა საკუთრების უფლება, რომელზედაც ვრცელდება არასაგადასახადო გირავნობის უფლება, რომელიც არსებობდა ქონების გაყიდვამდე და აღემატებოდა იმ საგადასახადო გირავნობის უფლებას, რომელმაც გამოიწვია ქონებაზე ყადაღის დადება. მყიდველმა დაუყოვნებლივ უნდა გამოიტანოს ქონება საწყობიდან ან საცავიდან, სადაც საგადასახადო დეპარტამენტი ინახავდა მას. მყიდველის საკუთრების უფლება ძალაში შედის თანხის სახელმწიფოსათვის სრულად გადახდისთანავე.

12. თუ მყიდველი ვერ შეძლებს აუქციონზე შესყიდული ქონების ღირებულების დადგენილ ვადაში სრულად გადახდას, ის კარგავს ყოველგვარ უფლებას აღნიშნულ ქონებაზე და მის მიერ ქონების შეძენის მიზნით უკვე გადახდილ თანხაზე (მათ შორის, დეპოზიტზე განთავსებულ თანხაზე). ამ შემთხვევაში გადახდილი თანხით დაიფარება ის გადასახადები, რომელთა დაფარვის მიზნითაც თავის დროზე განხორციელდა ქონების რეალიზაცია.

13. თუ მყიდველი ვერ შეძლებს აუქციონზე შესყიდული ქონების ღირებულების დადგენილი წესით გადახდას, სახელმწიფო (საგადასახადო ორგანო) უფლებამოსილია:

ა) აუქციონის ჩატარების შესახებ ხელახალი განცხადების გამოქვეყნებიდან 30 დღის შემდეგ ქონება ხელმეორედ გაიტანოს განმეორებით აუქციონზე გასაყიდად;

ბ) მოხსნას ქონებაზე ყადაღა და დაუბრუნოს იგი გადასახადის გადამხდელს მფლობელობისა და განკარგვის უფლებით.

14. ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია შეიძლება განხორციელდეს დაუყოვნებლივ. მალფუჭებად საქონლად ითვლება მხოლოდ ის საქონელი, რომლის შენახვის ვადის გასვლამდე დარჩენილია 10 დღეზე ნაკლები. მალფუჭებადი საქონლის გაყიდვის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის სხვა კრედიტორებს აუქციონის ჩატარების თარიღიდან 60 დღის ვადაში უფლება აქვთ მიმართონ საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელს ადმინისტრაციული სარჩელით, რომ მათაც ჰქონდათ რეგისტრირებული გირავნობის უფლება გაყიდულ მალფუჭებად საქონელზე საგადასახადო გირავნობის რეგისტრაციის თარიღზე უფრო ადრე. ასეთი სარჩელის მიღების შემდეგ საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი ვალდებულია ადმინისტრაციული სარჩელი განიხილოს 30 დღის ვადაში. საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის მიერ მოსარჩელის სასარგებლოდ სარჩელის გადაწყვეტის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო გადაუხდის მოსარჩელეს მალფუჭებადი საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული თანხის მთლიან ოდენობას ან მოთხოვნილ თანხას, უმცირესი თანხის მიხედვით.

15. ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით პირველ რიგში დაიფარება:

ა) ქონების ამოღებასთან, შენახვასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები;

ბ) გადასახადის თანხები;

გ) ჯარიმისა და საურავის თანხები.

16. ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით პირველ რიგში დაფარული თანხების შემდეგ დარჩენილი სახსრები უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს 5 საბანკო დღის ვადაში.

17. მარეგისტრირებელი ორგანოები, აუქციონზე ქონების მყიდველის მიერ სერტიფიკატის წარდგენის შემთხვევაში, ვალდებულნი არიან საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით რეგისტრაციაში გაატარონ ქონების ახალი მესაკუთრე, რომელიც დაიკავებს ძველი მესაკუთრის ადგილს და გახდება საკუთრების გადაცემის მომენტში არსებულ ნივთთან დაკავშირებული სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე.

18. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია შეწყდება, თუ გადასახადის გადამხდელი აუქციონის ჩატარებამდე უზრუნველყოფს საგადასახადო ვალდებულებებისა და საგადასახადო ორგანოს მიერ აუქციონის ორგანიზებისათვის უკვე გაწეული ხარჯების დაფარვას ან აუქციონის ჩატარებამდე საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის დაიდება საგადასახადო დავალიანების გადავადების შესახებ წერილობითი შეთანხმება.

19. საგადასახადო ორგანოების მიერ ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის წესს ადგენს საქართველოს მთავრობა.

1. ამ მუხლით განსაზღვრულია მოვალის (ალიარებული საგადასახადო დავალიანების მქონე პირის) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის წესი, რომელიც კანონიერი იქნება, თუ „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონით დადგინდება, რომ ამ შემთხვევაში ეს წესი განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსით, რომელიც ეს იყო 2005 წლის 1 იანვრამდე (ამასთან დაკავშირებით იხ. ამ კოდექსის 87-ე მუხლის პირველი სქოლიო). ამ კოდექსით დადგენილი რეალიზაციის წესი მეტ-ნაკლებად განსხვავდება „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონით დადგენილი წესისაგან. ქვემოთ განვიხილავთ განსხვავებულ საკითხთაგან ყველაზე მნიშვნელოვანს.

2. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის თანახმად, თუ მყიდველი ვერ შეძლებს აუქციონზე შესყიდული ქონების ღირებულების დადგენილი წესით გადახდას, საგადასახადო ინსპექციას უფლება აქვს ან განმეორებითი აუქციონის ჩატარება გამოაცხადოს და სათანადო განცხადების გამოქვეყნებიდან 30 დღის შემდეგ ქონება ხელმეორედ გაიტანოს განმეორებით აუქციონზე გასაყიდად, ან მოხსნას ქონებაზე ყადაღა და იგი დაუბრუნოს გადასახადის გადამხდელს მფლობელობისა და განკარგვის უფლებით. აქ ისმის კითხვა, გადასახადის გადამხდელს ამ ქონებით სარგებლობის უფლება არ ეძლევა? თუ არ ეძლევა, რა უნდა უყოს ამ ქონებას – უსარგებლოდ უნდა შეინახოს თუ აუცილებლად უნდა გაყიდოს? ამ კითხვაზე პასუხს ეს კოდექსი არ იძლევა. ჩვენი აზრით, ამ ნაწილით დადგენილი ნორმა გულისხმობს ქონების საკუთრებაში დაბრუნებას, ვინაიდან ნათქვამია, რომ ქონებაზე იხსნება ყადაღა, ე.ი. იხსნება საკუთრების უფლების შეზღუდვა და იგი უბრუნდება მყიდველს. დანარჩენი სიტყვები („მფლობელობისა და განკარგვის უფლებით") კი მხოლოდ გაუგებრობას იწვევს და ამ ნორმიდან ამოსაღებია.

3. ამ მუხლის მე-14 ნაწილით განსაზღვრულია ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის გაყიდვისა და ამის შედეგად მიღებული თანხის სხვა კრედიტორებს შორის განაწილების წესი. კერ-

ძოდ, დადგენილია, რომ ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის სხვა კრედიტორებს აუქციონის ჩატარების თარიღიდან 60 დღის ვადაში უფლება აქვთ, საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელს მიმართონ ადმინისტრაციული სარჩელით, რომ მათაც ჰქონდათ გირავნობის უფლება გაყიდულ მალფუჭებად საქონელზე, რომელიც საგადასახადო გირავნობის რეგისტრაციის თარიღზე უფრო ადრე იყო რეგისტრირებული. ასეთი სარჩელის მიღების შემდეგ საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელი ვალდებულია, ადმინისტრაციული სარჩელი განიხილოს 30 დღის ვადაში. მოსარჩელის სასარგებლოდ სარჩელის გადაწყვეტის შემთხვევაში, საგადასახადო ინსპექცია მას გადაუხდის *„მალფუჭებადი საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული თანხის მთლიან ოდენობას ან მოთხოვნილ თანხას, უმცირესი თანხის მიხედვით“.*

ამ კოდექსით განსაზღვრული არ არის, რის საფუძველზე უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელმა. ლოგიკა გვკარნახობს, რომ ეს საფუძველი უნდა იყოს კრედიტორის გირავნობის უფლების ნამდვილობის ფაქტის დადგენა და ეს ფაქტი თუ დადასტურდა, შესაბამისი თანხა მას უპირობოდ უნდა მიეცეს. მაგრამ მხოლოდ ლოგიკის იმედად ყოფნა საკმარისი არ არის, საჭიროა, ეს ზუსტად და გარკვევით განისაზღვროს კანონით.

რაც შეეხება კრედიტორისათვის მისაცემ თანხას, ამ ნორმის თანახმად, თუ კრედიტორის მიერ მოთხოვნილი თანხის ოდენობა მეტი ან ტოლია მალფუჭებადი საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებულ თანხაზე, ეს თანხა მთლიანად კრედიტორს უნდა მიეცეს. ეს კი წინააღმდეგობაში მოდის ამავე მუხლის მე-15 ნაწილით დადგენილ ნორმასთან, რომლის თანახმადაც, პირველ რიგში უნდა დაიფაროს ქონების ამოღებასთან, შენახვასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები, გადასახადის თანხები და სანქციების თანხები. გაუგებარია, რომელი ნორმის მიხედვით უნდა განაწილდეს ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული თანხა – მე-14 ნაწილის თუ მე-15 ნაწილის მიხედვით?

უნდა აღინიშნოს, რომ „საალსრულებო წარმოებათა შესახებ“ კანონით განსაზღვრული არ არის ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის გაყიდვის წესი.

4. ყადაღადადებული ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული თანხის კრედიტორებს შორის განაწილების ამ მუხლით განსაზღვრული წესი არსებითად განსხვავდება „საალსრულებო წარმოებათა შესახებ“ კანონით განსაზღვრული წესისაგან. კვლავ უნდა აღინიშნოს, რომ თუ ამ კანონში გარკვევით არ ჩაიწერა, რომ ეს წესი საგადასახადო კოდექსით განისაზღვრება, როდესაც საქმე ეხება საგადასახადო ორგანოს მიერ ყადაღადადებული ქონების

რეალიზაციას, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ ნორმას იურიდიული ძალა არ ექნება და იმოქმედებს „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ კანონით განსაზღვრული ნორმა. საჭიროა აღვნიშნოთ, რომ ასეთი ნორმა ამ კანონში არასოდეს არ ყოფილა.

ამ მუხლით საერთოდ არ არის განსაზღვრული იპოთეკით დატვირთული და შემდგომ ყადაღადადებული უძრავი ქონების რეალიზაციისას სხვა იპოთეკართა უფლებები, ხოლო იმ პირთა უფლებები, რომლებსაც უფრო ადრე ჰქონდათ დადებული ამ ქონებაზე ყადაღა, საერთოდ უგულებელყოფილია. ეს ნათლად ჩანს ამ მუხლის მე-15 ნაწილიდან, რომლის თანახმადაც, ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით, ქონების ამოღებასთან, შენახვასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯების დაფარვის შემდეგ, პირველ რიგში დაიფარება გადასახადისა და საგადასახადო სანქციების თანხები. ეს კი პირდაპირ ეწინააღმდეგება ამ საკითხში უპირატესი იურიდიული ძალის მქონე „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ კანონს (მუხლები: 43.4, 82[1] – 82[4]), რომლის თანახმადაც, თუ ქონება იპოთეკით დატვირთული ან დაგირავებული იყო, მისი რეალიზაციის შედეგად მიღებული თანხიდან, ქონების ამოღებასთან, შენახვასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯების დაფარვის შემდეგ, პირველ რიგში დაკმაყოფილდება იპოთეკითა და გირაოთი უზრუნველყოფილი მოთხოვნები, ხოლო მეორე რიგში – სახელმწიფო ან/და ადგილობრივ ბიუჯეტებში გადახდის მოთხოვნები, რაც სხვა არაფერია, თუ არა გადასახადები, საურავები და ჯარიმები. გარდა ამისა, წინამდებარე მუხლის მე-16 ნაწილის თანახმად, ქონების რეალიზაციის შედეგად მიღებული თანხიდან, ქონების ამოღებასთან, შენახვასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯების, გადასახადისა და სანქციის თანხების დაფარვის შემდეგ დარჩენილი თანხა უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს, „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ კანონის თანახმად კი გადასახადის გადამხდელს უბრუნდება ქონების ამოღებასთან, შენახვასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯებისა და კრედიტორების (მათ შორის, საგადასახადო ორგანოს) მოთხოვნათა დაფარვის შემდეგ დარჩენილი თანხა.

5. ამ მუხლის მე-11 ნაწილით დადგენილია, რომ მეიჯელისთვის გადაცემულ საკუთრების უფლებაზე *„ვრცელდება არასაგადასახადო გირავნობის უფლება, რომელიც არსებობდა ქონების გაყიდვამდე და აღემატებოდა იმ საგადასახადო გირავნობის უფლებას, რომელმაც გამოიწვია ქონებაზე ყადაღის დადება“*. აქ სიტყვაში „აღემატებოდა“ იგულისხმება აღმატება გირავნობის უფლების იურიდიული უპირატესობის თვალსაზრისით და არა გირავნობის თანხის მიხედვით.

6. საგადასახადო ინსპექციების მიერ გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის წესი დამტკიცებულია საქართველოს მთავრობის 2005 წლის 25 იანვრის №10 დადგენილებით.

მუხლი 89. საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამოწერა[1]

1. თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი არ შეასრულებს საგადასახადო ვალდებულებას მისი შესრულებისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის გასვლიდან 10 დღეში, მაშინ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, მისი საბანკო ანგარიშიდან საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტებში.

2. გადაწყვეტილებას გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამოწერის შესახებ იღებს საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მისი მოადგილე ბრძანებით და ამ კოდექსით დადგენილი წესით გადასცემს მოვალეს და იმ საბანკო დაწესებულებას, რომელშიც მოვალეს გახსნილი აქვს საბანკო ანგარიში.

3. საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებას გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების შესაბამის ბიუჯეტებში ჩარიცხვის შესახებ საბანკო დაწესებულება უპირობოდ ასრულებს.

4. საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებაში უნდა მიეთითოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ის საბანკო ანგარიშები, საიდანაც უნდა განხორციელდეს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების გადარიცხვა და გადასარიცხი თანხის ოდენობა.

1. თუ მოვალე საგადასახადო ვალდებულებას არ შეასრულებს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის გასვლიდან 10 დღეში (ეს ნიშნავს 10 სამუშაო დღეს), საგადასახადო ინსპექციას უფლება აქვს, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში (იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 25-ე ნაწილი), მისი საბანკო ანგარიშიდან საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადა-

---

[1] საგადასახადო ორგანოსთვის ამ მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების განხორციელების იურიდიულ პრობლემებთან დაკავშირებით იხ. ამ კოდექსის 87-ე მუხლის პირველი სქოლიო, განსაკუთრებით, მისი მეორე აბზაცი.

სახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტებში. ამ მუხლის ასეთი ფორმულირებიდან, კერძოდ, სიტყვებიდან *„ინსპექციას უფლება აქვს ... საინკასო დავალებით ჩამოწეროს“* გამომდინარეობს, რომ ინსპექციას აქვს *უფლება*, მაგრამ არა აქვს *ვალდებულება*, რაც იმას ნიშნავს, რომ საგადასახადო ინსპექციას, მხოლოდ თავისი შეხედულებით, შეუძლია მოვალის საბანკო ანგარიშიდან საინკასო დავალებით ჩამოწეროს ან არ ჩამოწეროს დავალიანების თანხა[1].

2. მოვალის საბანკო ანგარიშიდან საინკასო დავალებით თანხის ჩამოწერის გადაწყვეტილებას იღებს საგადასახადო ინსპექციის უფროსი ან მისი მოადგილე და გამოსცემს სათანადო ბრძანებას, რომელიც ამ კოდექსის 46-ე მუხლით დადგენილი წესით უნდა გადაეცეს მოვალესა და იმ საბანკო დაწესებულებას, რომელშიც მოვალეს გახსნილი აქვს საბანკო ანგარიში. ეს ბრძანება არის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და უნდა აკმაყოფილებდეს ასეთი აქტისათვის დაწესებულ ყველა მოთხოვნას (იხ. ამ კოდექსის 45-ე მუხლის კომენტარების მე-3 პუნქტი).

საინკასო დავალებაში უნდა ჩაიწეროს მოვალის ის საბანკო ანგარიშები, საიდანაც უნდა განხორციელდეს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების გადარიცხვა და გადასარიცხი თანხის ოდენობა.

3. საბანკო დაწესებულებამ საგადასახადო ინსპექციის საინკასო დავალება მოვალის ანგარიშიდან გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამოწერისა და შესაბამის ბიუჯეტებში ჩარიცხვის შესახებ უპირობოდ უნდა შეასრულოს.

მუხლი 90. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროდან ნაღდი ფულადი სახსრების ამოღება[2]

1. თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარად არასაკმარისია ამ კოდექსის 89-ე მუხლით გათვალისწინებული და საგადასახადო ორგანოს მიერ გატარებული ღონისძიება, მაშინ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მოსამართლის ბრძანების გარეშე განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის/საგა-

---

[1] ასეთი დისკრეციული უფლებამოსილება, ჩვენი აზრით, ქმნის კორუფციული გარიგების საფუძველს.

[2] საგადასახადო ორგანოსთვის ამ მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების განხორციელების იურიდიულ პრობლემებთან დაკავშირებით იხ. ამ კოდექსის 87-ე მუხლის პირველი სქოლიო, განსაკუთრებით, მისი მეორე აბზაცი.

დასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროს სეიფიდან ან სხვა სათავსიდან (გარდა ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ბინისა) არსებული ნაღდი ფულადი სახსრების (მათ შორის, უცხოური ვალუტის) ამოღება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვისათვის აუცილებელი ოდენობით. ნაღდი ფულადი სახსრების ამოღების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

2. მოვალის სალაროდან ან სხვა სათავსიდან ამოღებული ნაღდი ფულადი სახსრები შესაბამისი ბიუჯეტების ანგარიშზე ჩარიცხვის მიზნით იმავე დღეს უნდა იქნეს შეტანილი საბანკო დაწესებულებაში. თუ აღნიშნული ფულადი სახსრების შეტანა საბანკო დაწესებულებაში იმავე დღეს შეუძლებელია, ისინი შეტანილ უნდა იქნეს საბანკო დაწესებულებაში უახლოეს სამუშაო დღეს.

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების (იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 25-ე ნაწილი) დასაფარავად არასაკმარისი აღმოჩნდა მოვალის საბანკო ანგარიშიდან საინკასო დავალებით თანხის ჩამოწერა (იხ. ამ კოდექსის 89-ე მუხლი), საგადასახადო ინსპექციას უფლება აქვს, მოსამართლის ბრძანების გარეშე, განახორციელოს მოვალის სალაროს სეიფიდან ან სხვა სათავსიდან, გარდა ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ბინისა, იქ არსებული ნაღდი ფულადი სახსრების (მათ შორის, უცხოური ვალუტის) ამოღება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვისათვის აუცილებელი ოდენობით. ნაღდი ფულადი სახსრების ამოღების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი (იხ. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 4 მაისის №300 ბრძანება „გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროდან ნაღდი ფულადი სახსრების ამოღების წესის“ დამტკიცების შესახებ). ამ წესის თანახმად, საგადასახადო ინსპექციის მიერ ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში, საგადასახადო ინსპექციის უფროსი გამოსცემს სათანადო ბრძანებას, რომელიც არის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და იგი უნდა აკმაყოფილებდეს ასეთი აქტისათვის დაწესებულ ყველა მოთხოვნას (იხ. ამ კოდექსის 45-ე მუხლის კომენტარების მე-3 პუნქტი).

ამოღებული თანხის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს აღიარებული საგადასახადო დავალიანებისა და მოვალის ანგარიშიდან საინკასო დავალებით ჩამოწერილი თანხის სხვაობას.

2. ამ მუხლთან დაკავშირებით უნდა აღვნიშნოთ, რომ, ჩვენი აზრით, (ამ აზრს ბევრი სამართალმცოდნე იზიარებს), საგადასახადო ორგანოსათვის ამ კოდექსით მინიჭებული უფლება, მოვალის

სალაროდან ან სხვა სათავსიდან მოსამართლის ბრძანების გარეშე ამოიღოს ფულადი სახსრები, ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციას, კერძოდ, მის მე-20 და 45-ე მუხლებს, რომელთა თანახმადაც, *„არავის არა აქვს უფლება შეეხოს საცხოვრებელ ბინაში და სხვა მფლობელობაში მფლობელ პირთა ნების საწინააღმდეგოდ, აგრეთვე ჩაატაროს ჩხრეკა, თუ არ არის სასამართლოს გადაწყვეტილება ან კანონით გათვალისწინებული გადაუდებელი აუცილებლობა“* [მუხლი 20.2], *„კონსტიტუციაში მითითებული ძირით დი უფლებანი და თავისუფლებანი, მათი შინაარსის გათვალისწინებით, ერცელდება აგრეთვე იურიდიულ პირებზე“* [მუხლი 45].

ზემოთ აღწერილი შემთხვევა კანონით არ განისაზღვრება, როგორც გადაუდებელი აუცილებლობა და, ცხადია, ვერც სალაროდან და ვერც სხვა სათავსიდან ფულს ვერ ამოიღებენ, თუ არ მოიპოვეს ეს ფული, მოიპოვა კი სხვა არაფერია, თუ არა ჩხრეკა. მაშასადამე, კონსტიტუციის თანახმად, ამის გაკეთება შეიძლება მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილებით.

მუხლი 91. ცრუმაგიერი მფლობელობა

1. თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის განსხვავება სხვა პირისაგან იმის გამო, რომ ეს უკანასკნელი გამოყენებულია გადასახადებისაგან თავის ასარიდებლად, აღნიშნული პირები წარმოადგენენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს.

2. ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს აქვს შეუსრულებელი, ვადაგადაცილებული საგადასახადო ვალდებულება, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ცრუმაგიერი პირის მიმართ გაატაროს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ამ კოდექსით გათვალისწინებული ღონისძიებები.

1. ცრუმაგიერი მფლობელობის ცნება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისთვის ახალი ცნებაა, რომელიც შემოღებულია იმისათვის, რომ არაკეთილსინდისიერმა გადასახადის გადამხდელმა, საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა, ფაქტობრივად, თავისი საკუთარი ქონების ფორმალურად სხვა პირის საკუთრებაში გაფორმების გზით თავი ვერ აარიდოს გადასახადის გადახდას.

მოვიყვანოთ ასეთი მოქმედების ორი მარტივი მაგალითი, თუმცა, უფრო რთული მაგალითებიც არსებობს.

პირველი მაგალითი: X ფიზიკური პირი, რომლის ოჯახის წლიური შემოსავალიც 40 ათასი ლარი ან მეტია, ანუ რომელიც ვალდებულია გადაიხადოს უძრავი ქონების გადასახადი, თავის საკუთარ, დიდი ღირებულების უძრავ ქონებას ფორმალურად სუქნის მისთვის სანდო ისეთ Y პირს, რომლის ოჯახის წლიური შემოსავალიც არ აღემატება 40 ათას ლარს (ასეთ შემთხვევაში მას არ მოუწევს ქონების გადასახადის გადახდა), ან ფაქტობრივად თვითონ, ფორმალურად კი Y პირი იქნს დიდი ღირებულების უძრავ ქონებას. ცხადია, ამ ქონების ფაქტობრივი მესაკუთრე და მოსარგებლე X პირია, მაგრამ ასეთი გზით მან თავი აარიდა ქონების გადასახადის გადახდას. X პირი ასევე შეიძლება მოიქცეს არა მარტო ქონების გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, არამედ იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მას აქვს უკანონო საქმიანობით მიღებული შემოსავალი ან კანონიერად მიღებული შემოსავალი, რომლიდანაც მას გადასახადი არ გადაუხდია. ცხადია, თუ მისი ასეთი მოქმედება გამოვლინდა, მას დაეკისრება უკანონო საქმიანობით მიღებული შემოსავლის, გადაუხდელი გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის გადახდა, ხოლო თუ მან ეს თანხა არ გადაიხადა, დაიწყება უზრუნველყოფის ღონისძიებათა გამოყენება, მათ შორის, ქონებაზე ყადაღის დადება და შემდგომ მისი რეალიზაცია. სწორედ ქონების დაკარგვისგან თავის დაცვის მიზნით შეიძლება განხორციელდეს ამ ქონების სხვის საკუთრებად გაფორმება.

მეორე მაგალითი: შპს X, რომელსაც აქვს დიდი საგადასახადო დავალიანება და საკმარისი ქონება, ამ დავალიანების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ფორმალურად, მცირე ფასად Y პირზე გაასხვისებს ამ ქონებას და გამოაცხადებს შპს-ის ლიკვიდაციას.

ასეთ და მსგავს შემთხვევებში X და Y პირებს ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს უწოდებენ.

2. თუ საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძველი გაუჩნდა იმის დასამტკიცებლად, რომ X პირი, რომელსაც აქვს ვადაგადაცილებული საგადასახადო ვალდებულება და Y პირი ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები არიან, მან სათანადო სარჩელით უნდა მიმართოს სასამართლოს და თუ სასამართლომ დააღგინა მათი ცრუმაგიერობა, საგადასახადო ორგანოს უფლება ექნება Y პირის მიმართ გაატაროს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ამ კოდექსით გათვალისწინებული ღონისძიებები.

მუხლი 92. გადასახადების მიხედვით ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერა

1. ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანებები ჩამოიწერება, თუ:

ა) იგი აღიარებულია უიმედო საგადასახადო დავალიანებად;

ბ) საგადასახადო ვალდებულებები შეწყვეტილია ამ კოდექსის 62-ე მუხლის ან საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების საფუძველზე.

2. ამ მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევებში ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება ჩამოიწერება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან შექმნილი ვადაგადაცილებული საგადასახადო და სასესხო დავალიანებების რესტრუქტურიზაციის მიზანშეწონილობის საკითხის შემსწავლელი კომისიის დასკვნის საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

3. თუ პირი, რომელსაც ჩამოეწერა უიმედო საგადასახადო დავალიანება, აგრძელებს ეკონომიკურ საქმიანობას ან/და დადგინდა, რომ მას აქვს ქონება, მაშინ ამ პირის ჯიმართ განახლდება ადრე ჩამოწერილი საგადასახადო ვალდებულების მოქმედება, საურავის დარიცხვა და ჯარიმის დაკისრება.

1. ამ მუხლით განსაზღვრულია ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერის შესაძლებლობა, პირობები, რომლებსაც ეს შეიძლება განხორციელდეს და ჩამოწერის წესი.

ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება ჩამოიწერება, თუ:

ა) იგი აღიარებულია უიმედო საგადასახადო დავალიანებად (იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-20 ნაწილის კომენტარი);

ბ) საგადასახადო ვალდებულება შეწყვეტილია ამ კოდექსის 62-ე მუხლის მე-3 ან მე-6 ნაწილების საფუძველზე (იხ. ამ კოდექსის 62-ე მუხლის კომენტარების მე-2 და მე-5 პუნქტები);

გ) საგადასახადო ვალდებულება შეწყვეტილია საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტის საფუძველზე. ასეთი აქტი შეიძლება იყოს, მაგალითად, კანონი საგადასახადო ამნისტიის შესახებ.

2. ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება ჩამოიწერება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. ეს ბრძანება გამოიცემა დასკვნის საფუძველზე, რომელსაც იღებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან შექმნილი ვადაგადაცილებული საგადასახადო და სასესხო დავალიანებების რესტრუქტურიზაციის მიზანშეწონილობის საკითხის შემსწავლელი კომისია.

3. თუ პირს ჩამოეწერა საგადასახადო დავალიანება, მაგრამ შემდეგ აღმოჩნდა, რომ იგი აგრძელებს ეკონომიკურ საქმიანობას ან/და დადგინდა, რომ მას აქვს ქონება, მაშინ ამ პირის მიმართ განახლდება ჩამოწერილი საგადასახადო ვალდებულების მოქმედება, საურავის დარიცხვა და ჯარიმის დაკისრება.

კარი V
საგადასახადო ანგარიშგება

თავი XII
გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების აღრიცხვა და საგადასახადო ანგარიშგება

მუხლი 93. გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების აღრიცხვა

1. გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია აწარმოოს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად იმ ოპერაციებზე, რომლებიც წარმოშობს:

ა) აღნიშნული პირის საგადასახადო ვალდებულებას;

ბ) აღნიშნული პირის მიერ გადასახადის დაკავების ვალდებულებას;

გ) აღნიშნული პირის მიერ საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებით მონაცემების წარდგენის ვალდებულებას.

2. პირველად საგადასახადო დოკუმენტად მიიჩნევა წერილობითი საბუთი, რომელშიც უნდა აღინიშნოს:

ა) დოკუმენტის დასახელება;

ბ) დოკუმენტის შედგენის თარიღი;

გ) დოკუმენტის ნომერი, რომლის განმეორება აკრძალულია;

დ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა რეკვიზიტები (ფიზიკური პირის შემთხვევაში – სახელი და გვარი, გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში), საცხოვრებელი ადგილის მისამართი, პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტის ნომერი, დოკუმენტის გამცემი ორგანოს დასახელება და მისი გაცემის თარიღი; სხვა პირის შემთხვევაში – პირის სრული დასახელება, მისი მისამართი, გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი);

ე) სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი;

ვ) გადაცემული საქონლის/მომსახურების დასახელება (სრული ჩამონათვალი), მისი ოდენობა და ზომის ერთეული (თუ შესაძლებელია მისი ოდენობისა და ზომის განსაზღვრა);

ზ) გადაცემული საქონლის/მომსახურების ღირებულება (ჩამონათვალის მიხედვით);

თ) აქციზისა და დღგ-ის თანხა (აქციზურ საქონელზე);

ი) დღგ-ის თანხა (დღგ-ით დასაბეგრ არააქციზურ საქონელზე/მომსახურებაზე);

კ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა ან მათი უფლებამოსილი წარმომადგენლების სახელი, გვარი და ხელმოწერა.

3. პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი დგება არანაკლებ ორ იდენტურ ეგზემპლარად, რომელთაგან ერთი რჩება პირს, რომელმაც შეადგინა და გასცა აღნიშნული დოკუმენტი, ხოლო მეორე გადაეცემა და ინახება იმ პირთან, რომლისთვისაც განკუთვნილია ეს დოკუმენტი.

4. თუ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სააღრიცხვო და სხვა დოკუმენტები შედგენილია უცხოურ ენაზე და ისინი გაუგებარია საგადასახადო ორგანოსათვის, მაშინ ამ უკანასკნელს შეუძლია მოითხოვოს მათი თარგმნა სახელმწიფო ენაზე.

5. თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი სააღრიცხვო დოკუმენტაციას აწარმოებს ელექტრონული საინფორმაციო ტექნოლოგიების საშუალებით, იგი ვალდებულია, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების ფარგლებში, საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნისთანავე წარუდგინოს სააღრიცხვო დოკუმენტის ქაღალდზე ამობეჭდილი ასლი.

6. გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია შეინახოს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია იმ კალენდარული წლის დამთავრებიდან, რომელსაც იგი მიეკუთვნება, არანაკლებ 6 წლის განმავლობაში.

I. ამ მუხლის 1-ლი ნაწილით გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია აწარმოოს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია (იხ. მუხლი 12.3), რომელიც ასახავს:

- შემოსავლის ან ქონების მიღებას, აგრეთვე გამოსაქვითი ხარჯების გაწევას;
- თანხის გაცემას, თუ მას მოცემული კოდექსით ეკალება ამ განაცემიდან სხვა გადამხდელისთვის გადასახადის დაკავება;
- საგადასახადო ორგანოსთვის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულების წარმოშობას.

II. პირველად საგადასახადო დოკუმენტად, მუხლის მე-2 ნაწილით, შეიძლება მიჩნეულ იქნეს პრაქტიკულად მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რადგან სხვა პირველადი დოკუმენტი ამ ნაწილში ჩამოთვლილ ყველა რეკვიზიტს შეიძლება არ შეიცავდეს.

III. მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილია სააღრიცხვო დოკუმენტაციის შენახვის ხანგრძლივობა – 6 წელი. მაგალითად, თუ დოკუმენტი შედგენი-

ლია 2005 წლის 17 სექტემბერს, იგი შენახული უნდა იქნეს, სულ ცოტა, 2011 წლის ბოლომდე.

მუხლი 94. ზოგიერთი სახის საქმიანობის აღრიცხვა

1. ზოგიერთი სახის საქმიანობის განმახორციელებელ გადასახადის გადამხდელს, თუ ასეთი საქმიანობისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებულია დაბეგვრის განსხვავებული პირობები, საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა შეიძლება დაუდგინოს ზოგიერთი სახის საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯების განცალკევებულად აღრიცხვის ვალდებულება.

2. ზოგიერთი სახის საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები დადასტურებულ უნდა იქნეს სააღრიცხვო დოკუმენტაციით.

I. როგორც ჩანს, ეს მუხლი გულისხმობს 168-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ლ“ და „მ“ ქვეპუნქტებით აღწერილ პირებს, რომლებსაც 217-ე მუხლის მე-2 ნაწილით ევალებათ შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვა ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი წესით. ამის თაობაზე 2005 წლის 12 აპრილს გამოცემულია ფინანსთა მინისტრის № 248 ბრძანება *„საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის “ლ” და “მ” ქვეპუნქტებით განსაზღვრული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების ყოველკვარტალური დეკლარაციის და მისი შევსების წესის შესახებ” ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“*. უნდა აღინიშნოს, რომ ბრძანება გამოცემულია 12 აპრილს და „საკანონმდებლო მაცნეში“ გამოქვეყნებულია 18 აპრილს, თუმცა, ჩემოთ აღნიშნულ პირებს 217-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით შესაბამისი დეკლარაცია 15 აპრილამდე უნდა წარედგინათ.

II. „ზოგიერთი სახის საქმიანობა“ საკმაოდ უხერხული ტერმინია. აჯობებდა პირდაპირი მითითება შესაბამის მუხლზე; მაგალითად, ასეთი სახით: *„ამ კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ და „მ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ პირებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა შეიძლება დაუდგინოს მათ საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯების განცალკევებულად აღრიცხვის ვალდებულება.“*

მუხლი 95. საბაჟასახადო დეკლარაცია

1. საგადასახადო დეკლარაცია წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წერილობით ანგარიშგებას მიღებული შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების, შემოსავლის წყაროების, გადასახადით დასაბეგრი

სხვა ობიექტების, საგადასახადო შეღავათების, გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის ან/და გადასახადის გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების შესახებ.

2. გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებსა და ვადაში.

3. გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია ამ კოდექსის დებულებათა შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაცია თავისი საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილ შემთხვევებში საგადასახადო დეკლარაცია შეიძლება წარდგენილ იქნეს ინფორმაციის მაგნიტური მატარებლით (დისკეტა, კომპაქტდისკი და სხვა) ან ელექტრონული ფოსტით, რომელიც იძლევა ასეთი ინფორმაციის კომპიუტერული დამუშავების შესაძლებლობას.

4. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს პირადად წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში ან გაგზავნოს დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. საგადასახადო ორგანოს უფლება არა აქვს უარი განაცხადოს საგადასახადო დეკლარაციის მიღებაზე და იგი ვალდებულია აღნიშნული დეკლარაციის ასლზე დაუსვას ბეჭედი და მიუთითოს მისი მიღების თარიღი. საგადასახადო დეკლარაციის დაზღვეული საფოსტო გზავნილით გაგზავნის შემთხვევაში მისი წარდგენის დღედ ჩაითვლება საგადასახადო დეკლარაციის გაგზავნის თარიღი.

5. საერთო-სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ გადასახადებზე საგადასახადო დეკლარაციების ფორმებსა და საგადასახადო დეკლარაციების შევსების წესის შესახებ ინსტრუქციებს ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

6. საგადასახადო დეკლარაციას ხელს აწერს გადასახადის გადამხდელი/ საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ან/და მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენელი.

მუხლი საკმაოდ მკაფიოდ არის ჩამოყალიბებული და დამატებით კომენტარს არ საჭიროებს. მკითხველის ყურადღებას მიებაქცეთ იმ გარემოებას, რომ დასაბეჭდი საფოსტო გზავნილით დეკლარაციის წარდგენის თარიღად ითვლება მისი გაგზავნის თარიღი (რომელიც აღნიშნულია საფოსტო შტემპელზე) და არა საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი მიღების თარიღი. ამას ყურადღება უნდა მიაქციონ საგადასახადო ორგანოებმაც, რადგან პრაქტიკაში

უკვე არის შემთხვევები, როცა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დეკლარაციის წარდგენის თარიღად აღნიშნულია საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი მიღების თარიღი, რაც, თავის მხრივ, იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 131-ე მუხლის შესაბამისად.

მუხლი 96. საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება

თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი სოციალური, საშემოსავლო, ქონების ან მოგების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე წერილობით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს ვადის გაგრძელების თაობაზე და გადაიხდის იმ დროისათვის მოსალოდნელ გადასახადსაც, დეკლარაციის წარდგენის ვადა ავტომატურად გაგრძელდება 3 თვით. ამ მუხლის თანახმად საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება არ მოქმედებს გადასახადის გადახდის დროზე და არ აჩერებს გადაუხდელ გადასახადზე საურავის დარიცხვას.

მუხლი საკმაოდ ცუდად არის ჩამოყალიბებული:

I. არის მოსაზრება, რომ გადავადება ეხება შესაბამისი გადასახადის **წლიურ** დეკლარაციას, თუმცა მუხლის ტექსტიდან ეს ცალსახად არ იკითხება. თუ ეს ასე არ არის და გადავადება ეხება ყოველთვიურ დეკლარაციებსაც, მაშინ რა „დააშავა" დღგ-ისა და აქციზის დეკლარაციებმა? თუ ეს შესღუდვა გამომდინარეობს დღგ-ის ჩათვლის 45-დღიანი ვადიდან, რატომ არ შეიძლება მათი წარდგენის გადავადება თუნდაც 15 ან 30 დღით?

II. საურავი, ამ კოდექსის 129-ე მუხლის მიხედვით, ერიცხება არა „გადაუხდელ გადასახადს", არამედ საგადასახადო დავალიანების, რომელიც მე-12 მუხლის 24-ე ნაწილით არის *„სხვაობა გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ჯამურ საგადასახადო ვალდებულებასა და მის მიერ ცალკეული გადასახადების მიხედვით სწორად გადახდილი თანხების ჯამს შორის."*

მუხლი 97. საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანა

1. თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი თავის მიერ წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომებს, რომელებიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას (შემცირებას ან გაზრდას), იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება.

2. თუ ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანა წარედგინება საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის ამოწურვამდე, შეცვლილი საგადასახადო დეკლარაცია ჩაითვლება თავდაპირველად წარდგენილად.

ცუდად ჩამოყალიბებული მუხლია, რადგან გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება, ცვლილებები შეიტანოს დეკლარაციაში, დაკავშირებულია პირობასთან (*„თუ ... აღმოაჩენს შეცდომებს“*), რომლის დადგომა-არდადგომის დადგენა პრაქტიკულად შეუძლებელია. ვალდებულება (და მისი შეუსრულებლობით გამოწვეული პასუხისმგებლობა) კი შეიძლება წარმოიშვას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია შესაბამისი ფაქტის (მოვლენის) მოხდენის უტყუარად დასაბუთება.

კარი VI
საბაჟოსახადო კონტროლი

თავი XIII
ძირითადი დებულებანი

მუხლი 98. საბაჟოსახადო კონტროლის ზოგადი დებულებანი

1. ამ კარში განსაზღვრული საგადასახადო კონტროლის ზოგადი დებულებანი გამოიყენება ყველა გადასახადისა და გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიმართ, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო, ხოლო საბაჟო კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში – საბაჟო ორგანო.

3. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლი. აუცილებლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, რისთვისაც საგადასახადო ორგანო მოსამართლის ბრძანებით მოიპოვებს საგადასახადო კონტროლის უფლებას. სასამართლოში საგადასახადო კონტროლის შესახებ შუამდგომლობას აღძრავს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანო, რომელიც მოსამართლეს წარუდგენს შესაბამის ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევის ფაქტების შესახებ. მოსამართლე საკითხს განიხილავს ერთპიროვნულად, დახურულ სასამართლო სხდომაზე, მხარეთა მონაწილეობის გარეშე.

4. საგადასახადო კონტროლი მოიცავს მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს (გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვას, გადასახადის გადამხდელისაგან ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნას, ზოგად ანალიტიკურ პროცედურებს), გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვებას (ქრონომეტრაჟს, საკონტროლო შესყიდვას, ინვენტარიზაციას, დათვალიერებას) და საგადასახადო შემოწმებას (კამერალურსა და გასვლითს). თუ საექსპორტო-საიმპორტო ოპერაციებთან დაკავშირებული გადასახადები განისაზღვრება საბაჟო პროცედურების მიხედვით, საგადასახადო კონტრო-

ლი ხორციელდება აგრეთვე საბაჟო ორგანოების მიერ საბაჟო კანონმდებლობის შესაბამისად.

5. საგადასახადო კონტროლის პროცედურებმა გონივრულ ფარგლებში არ უნდა დაარღვიოს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ჩვეული რიტმი და არ გააჩეროს მისი საქმიანობა.

მუხლი ადგენს საგადასახადო კონტროლის განხორციელების ზოგად საყუძვლებს.

მე-2 ნაწილით საგადასახადო კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს და თაეისი კომპეტენციის ფარგლებში – საბაჟო ორგანოს.

მე-3 ნაწილი კრძალავს ნებისმიერი სხვა მაკონტროლებელი ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო კონტროლის განხორციელებას. ხოლო თუ იგი (ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს მიერ საგადასახადო კონტროლის ჩატარება) აუცილებელია, მას მაინც საგადასახადო ორგანო ახორციელებს, შესაბამისი თხოვნისა და მოსამართლის ბრძანების საყუძველზე (მხოლოდ). ამ ბრძანებას მოსამართლე გამოსცემს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს დასაბუთებული შუამდგომლობის საყუძველზე, რომელსაც იგი ერთპიროვნულად განიხილავს დახურულ სასამართლო სხდომაზე, მხარეთა მონაწილეობის გარეშე. ეს ნორმა იმეორებს „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილ ნორმას.

4. ეს ნაწილი აღწერს იმ მოქმედებებს, რომელთაგანაც შედგება „საგადასახადო კონტროლი“.

5. ეს ნაწილი საკმაოდ უხერხულად არის ჩამოყალიბებული – ბუნდოვანია, რას ნიშნავს „გონივრულ ფარგლებში არდარღვევა“ და მისგან გამომდინარე „არაგონივრულ ფარგლებში არდარღვევა“. აჯობებდა ამ ნაწილის ამგვარად ჩამოყალიბება: *„აუცილებლობის დროს გონივრულ ფარგლებში დასაშვებია საგადასახადო კონტროლის პროცედურებით გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ჩვეული რიტმის დარღვევა და საქმიანობის გაჩერება.“*

მუხლი 99. საგადასახადო კონტროლის განხორციელება

1. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობაზე განახორციელოს საგადასახადო კონტროლი მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

2. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის

მიმართ გამოიყენოს საგადასახადო კონტროლის ფორმები და მეთოდები მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, გარდა:

ა) მიმდინარე კონტროლის პროცედურებისა;

ბ) გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების პროცედურებისა (ამასთან, არააქციზური საქონლის მფლობელ პირს მოსამართლის ბრძანების გარეშე კალენდარული წლის განმავლობაში ინვენტარიზაცია შეიძლება ჩაუტარდეს არა უმეტეს 3-ჯერ);

გ) კამერალური საგადასახადო შემოწმებისა;

დ) გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისა;

ე) იმ საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისა, რომელიც დაკავშირებულია საწარმოს/ორგანიზაციის რეორგანიზაციასთან ან ლიკვიდაციასთან;

ვ) ამ კოდექსის 114-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

3. მოსამართლე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შესახებ ბრძანებას გასცემს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო მას წარუდგენს შესაბამის ინფორმაციას დასაბუთებული და საფუძვლიანი ეჭვით აღნიშნული პირების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევის ფაქტების შესახებ.

4. თუ მოსამართლე არ გასცემს ბრძანებას გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შესახებ, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის აღნიშნული შემოწმება არ ჩატარდება.

5. ამ მუხლით განსაზღვრული საკითხის მოსამართლის მიერ განხილვისა და გადაწყვეტის წესი განისაზღვრება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით.

6. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის ან იმ პირის, რომელიც ვალდებულია დარეგისტრირდეს გადასახადის გადამხდელად, საგადასახადო შემოწმება მხოლოდ იმ საკითხთან დაკავშირებით, რომლის შესახებ არსებობს მოსამართლის ბრძანება.

7. მოსამართლის ბრძანების გარეშე აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის უკვე შემოწმებული პერიოდის ხელახალი შემოწმება.

საქართველოს კონსტიტუციის მე-20 მუხლით

„1. ყოველი ადამიანის პირადი ცხოვრება, პირადი საქმიანობის ადგილი, პირადი ჩანაწერი, მიმოწერა, საუბარი სატელეფონო და სხვა სახის ტექნიკური საშუალებით, აგრეთვე ტექნიკური საშუალებებით მიღებული შეტყობინებანი ხელშეუხებელია. აღნიშნული უფლებების შეზღუდვა დაიშვება სასამართლოს გადაწყვეტილებით ან მის გარეშეც, კანონით გათვალისწინებული გადაუდებელი აუცილებლობისას.

2. არავის არა აქვს უფლება შეიდგეს საცხოვრებელ ბინაში და სხვა მფლობელობაში მფლობელ პირთა ნების საწინააღმდეგოდ, აგრეთვე ჩაატაროს ჩხრეკა, თუ არ არის სასამართლოს გადაწყვეტილება ან კანონით გათვალისწინებული გადაუდებელი აუცილებლობა.“ ეს მუხლი არ უშვებს არავითარ გამონაკლისს ამ წესიდან, მათ შორის, არც საგადასახადო ინსპექციისათვის. უფრო მეტიც, იგი პირდაპირ მიუთითებს **საქმიანობის ადგილის** ხელშეუხებლობაზე. თუ ამას დავუმატებთ კონსტიტუციის 45-ე მუხლს *(„კონსტიტუციაში მითითებული ძირითადი უფლებანი და თავისუფლებანი, მათი შინაარსის გათვალისწინებით, ვრცელდება აგრეთვე იურიდიულ პირებზე.“)* სრულიად ცხადი ხდება, რომ არავითარი „გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმების“ უფლება საგადასახადო ორგანოებს გადასახადის გადამხდელის ან სასამართლოს ნებართვის გარეშე არ აქვთ. ამ მოსაზრებას აძლიერებს მუხლი აშშ-ის საგადასახადო კოდექსიდან, სადაც აღნიშნულია:

„(b) გადასახადის გადამხდელის შემოწმების შეზღუდვა

*არც ერთი გადასახადის გადამხდელი არ უნდა დაექვემდებაროს **არასაჭირო** შემოწმებას ან გამოკვლევას და გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო წიგნების მხოლოდ ერთხელ ინსპექტირებაა დასაშვები ყოველ საგადასახადო წელს, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა გადასახადის გადამხდელი თავად მოითხოვს საწინააღმდეგოს, ან როცა [საგადასახადო ორგანოს პასუხისმგებელი პირი] გამოკვლევის შემდეგ წერილობით შეატყობინებს გადამხდელს დამატებითი შემოწმების საჭიროების შესახებ“*[1]. ამ ჩანაწერით საგადასახადო შემოწმების ჩატარების აუცილებლობის მტკიცების ტვირთი ეკისრება საგადასახადო ადმინისტრაციას; ხოლო თუ გა-

---

[1] (b) Restrictions on examination of taxpayer
No taxpayer shall be subjected to unnecessary examination or investigations, and only one inspection of a taxpayer's books of account shall be made for each taxable year unless the taxpayer requests otherwise or unless the Secretary, after investigation, notifies the taxpayer in writing that an additional inspection is necessary. (TITLE 26, Subtitle F, CHAPTER 78, Subchapter A, Sec. 7605; http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26-F-78-A-7605.html)

ვიხსენებთ: ა) აშშ-ის სასამართლოს მაქსიმალურ მიუკერძოებლობას; ბ) მატერიალური და მორალური სიანის, აგრეთვე მიუღებელი მოგების ანასხლაურების უსარმასარ პრაქტიკას; და გ) ასეთი საქმეების წარსამართავად ამერიკელ ადვოკატთა მსადეოფნას, ძნელი წარმოსადგენი არ არის, როგორი „ადვილი“ დასასაბუთებელია სადაზღვევო შემოწმების **საჭიროება**. ჩვენი კოდექსით კი არსებობს „გეგმური გასველითი საგადასახადო შემოწმების“ ცნება, რომელსაც არ სჭირდება არავის ნებართვა; მით უმეტეს, რომ უცნობია: ა) დგება თუ არა საერთოდ ასეთი გეგმა?; ბ) თუ დგება – როგორ, რა პარამეტრებით, ან როდის?; გ) თუ დგება, რა სახის სამართლებრივ აქტს წარმოადგენს იგი და ირღვევა თუ არა მისი გამოუქვეყნებლობით საქართველოს კანონმდებლობა?

გარდა ამისა, უხერხული ტერმინია – „**საკონტროლო** გასველითი საგადასახადო შემოწმება“ – გამოდის, რომ ყველა სხვა შემოწმება არ არის „საკონტროლო“?!

1. წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილი ადგენს საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილების ფარგლებს საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას, კერძოდ, იგი ამ ფარგლებს მხოლოდ მოცემული კოდექსით ზღუდავს; ე. ი. საგადასახადო ორგანოებს საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას ეკრძალებათ სხვა ნორმატიული აქტით დადგენილი უფლებამოსილების გამოყენება.

2. მეორე ნაწილით საგადასახადო ორგანოებს ეკრძალებათ მოსამართლის ბრძანების გარეშე საგადასახადო კონტროლის განხორციელება იმ „გამონაკლისების“ გარდა, რომლებიც ჩამოთვლილია „ა“-„ე“ ქვეპუნქტებში, თუმცა გამონაკლისების არეალი იმდენად ფართოა, რომ აღნიშნული აკრძალვა ასრს კარგავს. ამ კუთხით საგადასახადო ორგანოების შეუსწრებადობა განსაკუთრებით თვალსაჩინოა „ბ“ ქვეპუნქტში, რომლის შინაარსიდანაც გამომდინარეობს, რომ აქციური საქონლის **მფლობელ** (ყურადღება მიექციოთ – საუბარია „მფლობელზე“ და არა „მწარმოებელზე“) პირს ერთი წლის განმავლობაში ინვენტარიზაცია შეიძლება იმდენჯერ ჩაუტარდეს, რამდენჯერაც ამას საგადასახადო ორგანო მოისურვებს, ხოლო იმ პირს, ვინც არ „ფლობს“ აქციურ საქონელს – „მხოლოდ“ სამჯერ.

ამ მუხლის მომდევნო ნაწილები ამ გამონაკლისების გათვალისწინებით არის შედგენილი.

3. მესამე ნაწილი ადგენს წესს, თუ როგორ გასცემს მოსამართლე ბრძანებას საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ.

4. ეს ნაწილი კი შეიცავს მითითებას იმის შესახებ, რომ მოსამართლის მიერ ბრძანების არგაცემის შემთხვევაში, აღნიშნული შემოწმება არ ხატარდება; თუმცა, მე-2 ნაწილიდან გამომდინარე, არაეითარი ბარიერი არ არსებობს სხვა შემოწმების ხატარების-თვის.

5. ამ მუხლის მე-5 ნაწილი მიუთითებს იმის შესახებ, რომ მოსამართლე გადაწყვეტილებას იღებს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის შესაბამისად. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი კი ადგენს, რომ გადაწყვეტილება მოსამართლის მიერ მიიღება ერთპიროვნულად, ღია (გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საგადასახადო ორგანო მეწარმის შემოწმების ნებართვას ითხოვს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით) სასამართლო სხდომაზე, მხარეთა მონაწილეობით, საგადასახადო ორგანოს მიერ შესაბამისი შუამდგომლობის წარდგენიდან 24 საათში (მუხლი 21[3]). ასეთი ვადა საკმაოდ მძიმე მდგომარეობაში აყენებს მეწარმესაც და მოსამართლესაც, რადგან თუკი სასამართლო განხილვაში მონაწილეობა უნდა მიიღოს მეწარმემაც (ან მისმა წარმომადგენელმა), მას პრაქტიკულად დრო აღარ რჩება შუამდგომლობის გასაცნობად და საწინააღმდეგო არგუმენტების მოსამ'სადებლად, რომ არაფერი ეთქვათ იმა'ზე, რომ 24 საათში ხშირად სასამართლო უწყების მიღებაც კი შეუძლებელია. ამდენად, მოსამართლეს მხარის მონაწილეობის გარეშე და, შესაბამისად, მისი არგუმენტების მოსმენის გარეშე მოუწევს გადაწყვეტილების გამოტანა, რაც ავტომატურად ამ გადაწყვეტილების მიუკერძოებლობას ეჭქვეშ დააყენებს.

6. ეს ნაწილი 'სღუდავს საგადასახადო ორგანოს უფლებებს გადასახადის გადამხდელის შემოწმების თაობაზე იმ საკითხებით, რომლებ'სეც არსებობს მოსამართლის ბრძანება. სხვა საკითხების შემოწმების უფლება საგადასახადო ორგანოს არ აქვს.

7. მე-7 ნაწილი კი ადგენს ნორმას, რომლის მიხედვითაც უკვე შემოწმებული პერიოდის ხელახლა შემოწმება დასაშვებია მხოლოდ მოსამართლის ბრძანებით.

თავი XIV
მიმდინარე კონტროლის პროცედურები

მუხლი 100. გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვა

1. საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი ვალდებულია, რეგისტრაციიდან ან ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებიდან 10 დღის ვადაში, საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს თავისი საქმიანობის ადგილის მიხედვით.

2. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტით განსაზღვრული ფიზიკური პირი ვალდებულია საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებიდან 10 დღის ვადაში.

3. ფიზიკური პირი, გარდა ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული ფიზიკური პირებისა, ვალდებულია საიდენტიფიკაციო ნომრის მისაღებად მიმართოს საგადასახადო ორგანოს თავისი საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით, მიმდინარე გადასახადების გადახდის ან საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადამდე არანაკლებ 10 დღით ადრე.

4. თუ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის განსაზღვრასთან დაკავშირებით აქვს სირთულეები, მის მიერ წარდგენილი მონაცემების საფუძველზე გადაწყვეტილებას იღებს საგადასახადო ორგანო.

მუხლი ადგენს:

- გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას, დადგეს საგადასახადო აღრიცხვაზე;
- ვადას, რომელშიც უნდა შესრულდეს ეს ვალდებულება. ამ ვადის დარღვევისათვის ჯარიმის ოდენობა განისაზღვრება 130-ე მუხლით;
- ადგილს, სადაც უნდა შესრულდეს ეს ვალდებულება (საქმიანობის ადგილის ან, ცალკეულ შემთხვევაში, საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით).

შენიშვნა: ეს მუხლი შესაბამისობაშია მოსაყვანი „მეწარმეთა შესახებ“ კანონთან, რომლის მიხედვითაც 2005 წლის 1 სექტემბრიდან საწარმოთა სახელმწიფო რეგისტრაცია ხორციელდება არა სასამართლოს, არამედ უკვე თავად საგადასახადო ინსპექციის მიერ.

მუხლი 101. აღრიცხვაზე აყვანის (რეგისტრაციის) წესი და გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი

1. საწარმო/ორგანიზაცია, გარდა უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულებისა, საგადასახადო ორგანოში წარადგენს განცხადებას საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვაზე აყვანის შესახებ და მასთან ერთად სახელმწიფო რეგისტრაციის მოწმობის, სადამფუძნებლო და სახელმწიფო რეგისტრაციისათვის საჭირო სხვა

დოკუმენტების საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით დამოწმებული ასლების თითო ეგზემპლარს.

2. მეწარმე ფიზიკური პირი საგადასახადო ორგანოში წარადგენს განცხადებას საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვაზე აყვანის შესახებ და მასთან ერთად „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ დოკუმენტებს სახელმწიფო რეგისტრაციის მიზნით.

3. საგადასახადო ორგანო თითოეულ გადასახადის გადამხდელს/ საგადასახადო აგენტს ანიჭებს საიდენტიფიკაციო ნომერს, რომელიც გამოიყენება ყველა გადასახადის, მათ შორის, საბაჟო გადასახდელების გადახდისათვისაც.

4. გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი მუდმივია და მისი შეცვლა ან განმეორება აკრძალულია.

5. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელს განცხადების წარდგენიდან 5 დღის ვადაში მიანიჭოს საიდენტიფიკაციო ნომერი და ამავე ვადაში გადასცეს მას საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის გადასახადის გადამხდელის მოწმობა.

6. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი მიუთითოს საგადასახადო დეკლარაციაში, საგადასახადო და საბაჟო ორგანოებთან მიმოწერისა და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სხვა დოკუმენტებში.

7. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვაზე აყვანის (რეგისტრაციის), მისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებისა და გამოყენების პირობებსა და წესებს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

8. სააღრიცხვო მონაცემების საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი აწარმოებს გადასახადის გადამხდელთა ერთიან სახელმწიფო რეესტრს.

9. გადასახადის გადამხდელის შესახებ იდენტიფიცირებული ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვაზე აყვანის მომენტიდან ითვლება საგადასახადო საიდუმლოებად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

10. საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვაზე ასაყვანად (რეგისტრაციისათვის) საჭირო დოკუმენტების ფორმებს ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

I. მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილები შეიცავს მითითებას იმ დოკუმენტების შესახებ, რომლებიც, განცხადებასთან ერთად, აუცილებელია პირის საგადასახადო რეგისტრაციისთვის. მეწარმე სუბიექტებისთვის ეს დოკუმენტები აღწერილია „მეწარმეთა შესა-

ხებ" საქართველოს კანონში, ხოლო ორგანიზაციებისთვის – საქართველოს სამოქალაქო კოდექსში. ეს ნაწილები გამორიცხავს უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებას, რადგან მისი ვალდებულება, შესაბამისი განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს, 25.1-ე მუხლის „ბ" ქვეპუნქტიდან გამომდინარე, დადგენილია მე-100 მუხლით.

11. გადასახადის გადამხდელის მოწმობის ფორმა (ამ მუხლის მე-5 ნაწილი), გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვაზე აყვანის (რეგისტრაციის), მისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებისა და გამოყენების პირობები და წესები (ამ მუხლის მე-7 ნაწილი), გადასახადის გადამხდელთა ერთიანი რეესტრის წარმოების წესი (ამ მუხლის მე-8 ნაწილი) და საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვაზე ასაყვანად (რეგისტრაციისათვის) საჭირო დოკუმენტების ფორმები (ამ მუხლის მე-10 ნაწილი) დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 18 იანვრის №27 ბრძანებით „გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო აღრიცხვის (რეგისტრაციის) წესის შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე.

9. რა არ ითვლება საგადასახადო საიდუმლოებად, დადგენილია 122-ე მუხლით.

შენიშვნა: ვენ მიერ მე-100 მუხლის მიმართ გაკეთებული შენიშვნა ძალაშია ამ მუხლის მიმართაც.

მუხლი 102. გადასახადის გადამხდელისაგან ინფორმაციის მოთხოვნა

1. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამდებობის პირს, საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მისი მოადგილის წერილობითი ბრძანების საფუძველზე, უფლება აქვს მოითხოვოს გადასახადის გადამხდელისაგან/ საგადასახადო აგენტისაგან ან მისი წარმომადგენლისაგან სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა.

2. სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის მოტივირებული წერილობითი მოთხოვნით, სადაც კონკრეტულად უნდა მიეთითოს წარსადგენი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ჩამონათვალი და მათი წარდგენის გონივრული ვადა (ასლების დამოწმებას ახორციელებს გადასახადის გადამხდელი).

1. მუხლის 1-ლ ნაწილსა და ბევრ სხვა მუხლში ერთი უსუსტობაა დაშვებული – საჭირო არ არის „უფროსის მოადგილის" ცალკე გამოყოფა, რადგან მისი ფუნქციაა „უფროსის" ცალკეულ

უფლებამოსილებათა განხორციელება. თუ რომელიმე დოკუმენტს ხელს აწერს ხელმძღვანელის მოადგილე, მესამე პირებისთვის იგი მაინც ხელმძღვანელის მიერ გამოცემულად ითვლება, თუმცა, ცხადია, მოადგილეს ეს პირადი პასუხისმგებლობისაგან არ ათავისუფლებს.

მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს საგადასახადო ორგანოს მიერ აქ აღწერილი ინფორმაციის მოთხოვნის აუცილებელ ფორმას (წერილობითი ფორმა) და შინაარსს (მოთხოვნის მოტივირება, ინფორმაციის ჩამონათვალი, წარდგენის გონივრული ვადა).

მუხლი 103. საბანკო ანგარიშების გახსნისას ბანკების მიერ ინფორმაციის წარდგენა

ბანკი ან საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაცია ვალდებულია:

ა) მეწარმე ფიზიკურ პირს ან/და საწარმოს/ორგანიზაციას გაუხსნას საბანკო ან/და სხვა ანგარიში მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის შემდეგ, გარდა ამ მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა;

ბ) უცხოური საწარმოსათვის საბანკო ანგარიშის გახსნისას, აღნიშნულის თაობაზე 3 დღის ვადაში აცნობოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს, რომლის მიერ ინფორმაციის მიღებამდე უცხოური საწარმოს ანგარიშიდან არ განახორციელოს გასავლის ოპერაციები. გარდა ამისა, უცხოური საწარმოს მიერ მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე იგი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს წარუდგენს ინფორმაციას უცხოური საწარმოს საიდენტიფიკაციო ნომრის ან/და მუდმივი დაწესებულების ფაქტობრივი მისამართის შესახებ (თუ ასეთი ინფორმაცია არსებობს ან ანგარიშის გამხსნელმა პირმა ეს ინფორმაცია წარუდგინა ბანკს);

გ) 3 დღის ვადაში აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელისათვის აღნიშნული ანგარიშის გახსნის შესახებ და საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ ინფორმაციის მიღებამდე გადასახადის გადამხდელის ანგარიშიდან არ განახორციელოს გასავლის ოპერაციები;

დ) გადასახადის გადამხდელის ანგარიშიდან არ განახორციელოს გასაელის ოპერაციები დოკუმენტებში გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მითითების გარეშე.

ამ მუხლის „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტებით ბანკისათვის დადგენილი მოთხოვნები საგადასახადო ორგანოებისთვის, ამა თუ იმ პირ-

თან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენის შესახებ, ეწინააღმდეგება „ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 21-ე მუხლისა და „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-17 მუხლის მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება საიდუმლოების დაცვას. ეს მუხლები ბანკების საქმიანობის წარმატებულობის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს პირობას წარმოადგენს და მათი დარღვევა სერიოზული პრობლემაა საბანკო სისტემისათვის. მართალია, კოდექსის აღნიშნული მოთხოვნები ვერ გავრცელდება ეროვნულ ბანკზე კანონთა იერარქიის გამო, მაგრამ მნიშვნელოვან შემაფერხებელ გარემოებად შეიძლება იქცეს კომერციული ბანკებისთვის.

მუხლი 104. ცალკეულ შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა

1. თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს.

2. თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით ან არ ახორციელებს მას საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან/და განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე).

3. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებისას შემოსავლები და ხარჯები ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგების დროს.

4. პირი, რომელიც საქონლის/მომსახურების რეალიზაციას ახორციელებს უპირატესად ნაღდი ანგარიშსწორებით, გადასახადის გადახდისას იყენებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებულ წესებს. აღნიშნული წესები არ ვრცელდება იმ გადასახადის გადამხდელზე, რომელიც მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების მიზნებიდან გამომდინარე, ვალდებულია განახორციელოს ან ნებაყოფლობით ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას

დარიცხვის მეთოდით, აგრეთვე იმ პირზე, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად.

5. ბარტერული ოპერაციის ღირებულების შემცირებულად ჩვენებისას საგადასახადო ორგანო ახორციელებს დაბეგვრის ობიექტის კორექტირებას საბაზრო ფასებით და გადასახადის ხელახალ გამოანგარიშებას საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის განსაზღვრული სანქციების გათვალისწინებით.

6. საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს:

ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა;

ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კლასიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

I. მოვიტანთ ამ ნაწილით დადგენილი ნორმის მაგალითს: ვთქვათ, X საწარმომ Y ფიზიკური პირის თხოვნით Z სასწავლო დაწესებულებას გადაუხადა ამ Y-ის სწავლების საფასური. ამასთან, ეს სწავლება არ გულისხმობს X-ის საჭიროებისთვის Y-ის მომზადებას და Y-ისთვის არ წარმოშობს რაიმე ვალდებულებას X-ის წინაშე. ასეთ შემთხვევაში ჩაითვლება, რომ ხსენებული თანხა Y-მა მიიღო.

2. – ეს ნაწილი ადგენს საგადასახადო ორგანოების უფლებას, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით, მათ ხელთ არსებული „საწყისი“ ინფორმაციის საფუძველზე თავად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება, თუ გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვის მდგომარეობა არ შეესაბამება კანონმდებლობას, დაკარგული ან განადგურებულია. დამკვიდრებული პრაქტიკით, საგადასახადო ორგანოები ამ უფლებას გადასახადის გადამხდელის მხოლოდ შემოსავლების (და არა – ხარჯებისაც) განსაზღვრისთვის იყენებენ იმ მოტივით, რომ ეს „უფლებაა“ და არა „ვალდებულება“. ეს არ არის სწორი, რადგან აღნიშნული წინადადება „საგადასახადო ვალდებულების“ განსაზღვრას მოითხოვს, ეს უკანასკნელი კი შემოსავლებისა და ხარჯების ურთიერთშეპირისპირებით უნდა დადგინდეს. გარდა ამისა, ეს მუხლი არ უნდა გავრცელდეს დოკუმენტების ისეთ განადგურებაზე, რომელიც განსაზღვრულია „ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლით.

3. ამ ნაწილით აღწერილი პრინციპი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში ცნობილია, როგორც „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპი. იგი გულისხმობს, რომ გარიგების მონაწილეები ერთმანეთთან ურთიერთობისას შეზღუდულნი არ არიან რაიმე დამატებითი ვალდებულებით (მაგალითად, ნათესაურით), რომელსაც ამ გარიგების შედეგებზე გაელენის მოხდენა შეუძლია. თაეის მხრივ, ბასს-ში ეს პრინციპი სეეულებრიეი ეტიკეტის ნორმებიდან გადმოეიდა, როცა საუბრისას თანამოსაუბრესთან „გაშლილი ხელი მანძილზე“ ახლოს მისელა ზედმეტ ფამილარობად აღიქმება და გარკეეულ უხერხულობას იწეეს.

4. ამ ნაწილით დადგენილი ნორმა, ძირითადად, ე.წ. „წერილ მეწარმეებს“ ეხება, რომლებიც ნაკლებად სარგებლობენ საბანკო გადარიცხვებით. ასეთი პირები არიან, მაგალითად, ამ კოდექსის 168.1-ე მუხლის „ლ“ და „მ“ ქვეპუნქტებით აღწერილი პირები.

აღრიცხვის გამარტიეებული წესები დადგენილია ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის № 899 ბრძანებით „შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტიეებული სისტემის შემოღების თაობაზე“.

5. ამ ნაწილის ნორმა იმეორებს 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით დადგენილ ნორმას.

6. ა) ბასს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“ ინფორმაციის არსებითობას ასე განმარტავს: *„30. ინფორმაცია არსებითია თუ გამოტოეება ან ც ზახინჯება გაელენას მოახდენს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწეეტილებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია ანგარიშგების მუხლის ან იმ შეცდომის სიდიდეზე, რომელიც გამოწეეულია ინფორმაციის გამოტოეებით ან დამახინჯებით. ამგეარად, არსებითობა წარმოადგენს უფრო ზღურბლს, ეიდრე პირველად ხარისხობრიე მაჩეენებელს, რომლის შემდეგაც ინფორმაცია მომხმარებლისათეის ხდება უსარგებლო.“*

„ბ“ ქვეპუნქტი „შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის“ პრინციპის გამოხატულებაა, რომელსაც იგიეე სტანდარტი ასე განმარტავს: *„35. ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად გათეალისწინებული ინფორმაცია სამეურნეო ოპერაციებისა და მოელენების შესახებ აუცილებელია აისახოს შინაარსისა და ეკონომიკური რეალობის და არა მხოლოდ მათი სამართლებრიეი ფორმის შესაბამისად. სამეურნეო ოპერაციებისა და მოელენების შინაარსი ქოეელთეის არ შეესაბამება მის სამართლებრიე ფორმას. მაგალითად, ეთქეათ, ერთმა საწარმომ გადასცა მეორეს აქტიეი საკუთრების უფლებით. მაგრამ, ხელშეკრულების თანახმად, პირველი საწარმო განაგრძობს ამ აქტიეის გამოყენებით მიღებული ეკონომიკური*

სარგებლის ნაწილის მიღებას. ასეთ პირობებში აქტივის გაყიდვის ოპერაციის აღრიცხვა მისი სამართლებრივი ფორმის მიხედვით არ იქნება მისი ნამდვილი შინაარსის შესაბამისი.“

მუხლი 105. ზოგადი ანალიტიკური პროცედურები

1. ზოგადი ანალიტიკური პროცედურებით გათვალისწინებულია გადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ინფორმაციის განზოგადება, სტატისტიკური და სხვა ინფორმაციის შეკრება, მათი შედარებითი და კრებსითი ანალიზი და ამ ანალიზის საფუძველზე საგადასახადო შემოწმებისა და ადმინისტრირების ღონისძიებების დაგეგმვა და ოპტიმიზაცია, მათ შორის:

ა) შემოსავლებისა და გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების შესახებ ინფორმაციის შეგროვება;

ბ) საგადასახადო ვალდებულებათა მიხედვით დავალიანების წარმოშობის მიზეზების შესწავლა;

გ) საგადასახადო შეღავათებით მოსარგებლე გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების ანალიზი;

დ) საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული აღრიცხვის ფორმების გამოყენება.

2. საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული ზოგადი ანალიტიკური პროცედურების შედეგები აისახება მიმდინარე კონტროლის შესახებ გაფორმებულ ცნობაში.

ზოგადი ანალიტიკური პროცედურები ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ფინანსური და სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის შედარებას, მაგალითად, წინა პერიოდების ფაქტიურ ან მომავალი პერიოდების მოსალოდნელ შესაბამის ინფორმაციასთან, ან იმავე დარგის ანალოგიური სიდიდის გადამხდელების იდენტურ მონაცემებთან. ანალიტიკური პროცედურები ასევე მოიცავს ურთიერთდამოკიდებულების განხილვას ფინანსური ინფორმაციის ისეთ ელემენტებს შორის, რომლებიც, გადასახადის გადამხდელის წარსულ გამოცდილებაზე დაყრდნობით, საეარაუდოა, რომ შეესაბამება წინასწარ განსაზღვრულ მოდელს. ამ პროცედურების შესრულებისას გამოიყენება განსხვავებული სირთულის მეთოდები – მარტივით დაწყებული უმაღლესი სტატისტიკური და მათემატიკური მოდელირების მეთოდიკით დამთავრებული. ამ პროცედურების მიზანია, მოხდეს საგადასახადო კონტროლის რესურსების ოპტიმიზაცია საგადასახადო რისკების იდენტიფიცირების გზით, ანუ განისაზღვროს გადასახადის ის გადამხდელები, რომელთა მიერ არსებითი საგადასახადო დარღვევების ალბათობა

მაღალია. ანალიტიკური პროცედურები ასევე საშუალებას იძლევა, ოპტიმალურად დაიგეგმოს გასაღებითი საგადასახადო შემოწმება.

სამწუხაროდ, კოდექსით საგადასახადო ორგანოებისათვის მინიჭებული პრაქტიკულად შეუსრულებელი უფლებები მნიშვნელოვნად ამცირებს მათ მიერ ამ პროცედურების გამოყენების ინტერესს და აფერხებს ამ ორგანოთა თანამშრომლების კვალიფიკაციის ზრდას. ამიტომ რთული წარმოსადგენია, რომ უახლოეს მომავალში ეს პროცედურები ფართოდ იქნება გამოყენებული საგადასახადო ორგანოების საქმიანობაში.

თავი XV
გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურები

მუხლი 106. ზოგადი დებულებანი გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით

1. გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურები ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის (პირების) მიერ, საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მისი მოადგილის მოტივირებული ბრძანებით, ამის თაობაზე გადასახადის გადამხდელის წინასწარ შეტყობინების გარეშე. ბრძანებაში უნდა მიეთითოს აღნიშნული პროცედურების ჩატარების პერიოდი (მისი დაწყებისა და დასრულების ვადები) და პროცედურების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირთა ჩამონათვალი.

2. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა პირმა გადასახადის გადამხდელს უნდა წარუდგინოს თავისი პირადობის დამადასტურებელი მოწმობა, საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ბრძანება გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურების ჩატარების შესახებ, ამ პროცედურების ჩატარების პროგრამა და გადასახადის გადამხდელის უფლებების განმარტებითი ბარათი.

3. გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურების განხორციელება დაშვებულია მხოლოდ გადამხდელის სამუშაო საათებში ან/და ფაქტობრივი მუშაობის დროს.

4. გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურებს უნდა ესწრებოდეს გადასახადის გადამხდელი ან მისი წარმომადგენელი, საჭიროების შემთხვევაში – მოწვეული სპეციალისტი.

5. გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურების შედეგების შესახებ დგება ოქმი, რომელსაც ხელს აწერენ დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირი და გადასახადის გადამხდელი ან მისი წარმომადგენელი, აგრეთვე მოწვეული სპეციალისტი (თუ მონაწილეობს ზემოაღნიშნულ პროცედურებში). გადასახადის გადამხდელის ან მისი წარმომადგენლის მიერ ოქმზე ხელის მოწერაზე უარის შემთხვევაში მასში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი.

მუხლი აღწერს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურების საერთო დებულებებს, თუმცა, გაუგებარია, რას ნიშნავს „დაკვირვების საგადასახადო კონტროლი". ისე გამოდის, თითქოს ერთი პირი აწარმოებს გადასახადის გადამხდელზე დაკვირვებას, ხოლო მეორე პირი (საგადასახადო ორგანო) აკონტროლებს ამ დაკვირვებას.

საეურადღებოა: წერილობითი ბრძანების აუცილებლობა საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ, პროცედურების ჩატარება მოსამართლის ბრძანებისა და წინასწარი შეტყობინების გარეშე, პროცედურების დეტალური პროგრამა და მათი ჩატარების დროის შეზღუდვა გადამხდელის სამუშაო საათებით ან/და ფაქტობრივი მუშაობის პერიოდით, გადასახადის გადამხდელის ან მისი წარმომადგენლის აუცილებელი დასწრება ამ პროცედურების ჩატარებისას. ნებისმიერი პროცედურის ჩატარების შემდეგ უნდა შედგეს ოქმი, ჩატარებული პროცედურის დეტალური აღწერის, მიღებული მტკიცებულებებისა და შედეგების შესახებ.

მუხლი 107. ქრონომეტრაჟის ჩატარების წესი

1. დროის გარკვეულ პერიოდში გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების, საქონლის/მომსახურების მიწოდების მოცულობისა და დაქირავებულ ფიზიკურ პირთა რაოდენობის დადგენის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე განახორციელოს დაკვირვება და ქრონომეტრაჟის ჩატარების წესით ამ საქმიანობის გამოკვლევა.

2. ქრონომეტრაჟი ტარდება საგადასახადო ორგანოს არანაკლებ ორი უფლებამოსილი პირის მიერ.

3. ქრონომეტრაჟი ტარდება სამუშაო დღის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ან/და მიწოდებული საქონლის/მომსახურების მოცულობის შესახებ უწყვეტი ჩანაწერების წარმოებით. საჭიროების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს დააყენოს მრიცხველები

და სხვა საზომი ხელსაწყოები და ქრონომეტრაჟის ჩატარების ყოველი დღის ბოლოს აწარმოოს მათი მაჩვენებლების რეგისტრაცია.

4. ქრონომეტრაჟი, როგორც წესი, ტარდება კალენდარული თვის მანძილზე არანაკლებ 7 დღის განმავლობაში. ამასთან, საგადასახადო ორგანომ შეიძლება მიიღოს გადაწყვეტილება ქრონომეტრაჟის მომდევნო თვეში გაგრძელებისა და გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ობიექტზე დაკვირვების მიზნით საგადასახადო საგუშაგოს შემოღების თაობაზე.

5. ქრონომეტრაჟის ჩატარებისას საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებს უფლება არა აქვთ მოითხოვონ გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან დაბეგვრასთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაციის წარდგენა.

ამ მუხლში აღწერილია ქრონომეტრაჟის ჩატარების წესი, მაგრამ არც ამ მუხლში და არც მთლიანად კოდექსში არ არის მითითება იმის შესახებ, თუ როგორ უნდა იქნეს გამოყენებული მისი შედეგები: გავრცელდება თუ არა ისინი გასულ საგადასახადო პერიოდებზე და თუ გაერცელდება, რა ხანგრძლივობის მონაკვეთზე; გამოიყენება თუ არა ისინი გადასახადის გადამხდელის მიმდინარე ან მომავალი ვალდებულებების დასადგენად და თუ გამოიყენება, რა წესითა და ხანგრძლივობით; გაითვალისწინება თუ არა ვალდებულებების დადგენისას სეზონურობა, გადასახადის გადამხდელის შემოსავალზე მოქმედი სხვა მსგავსი ფაქტორები და ა.შ.

ამ წესების დაუდგენლობა, უკეთეს შემთხვევაში, ართულებს ქრონომეტრაჟის ჩატარებას, უარეს შემთხვევაში კი საგადასახადო ორგანოთა მიერ მისი თვითნებურად გამოყენების საფუძველს იძლევა. საჯარო სამართლის პრინციპებიდან გამომდინარე, რამდენადაც ქრონომეტრაჟის შედეგების გამოყენების წესი არ არის დადგენილი, საგადასახადო ორგანოებს საერთოდ არ აქვთ მათი (შედეგების) გამოყენების უფლება.

მუხლი 108. საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა

1. გადასახადის გადამხდელის რეალური შემოსავლების დადგენის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა ან/და დაადგინოს საქონლის/მომსახურების ფასი საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებით (მისი გასაღების ან მოხმარების მიზნის გარეშე).

2. საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის მიწოდებით ან/და

მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენა.

მუხლის მე-2 ნაწილით განისაზღვრება საკონტროლო შესყიდვის მიზანი – გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენა.

უნდა აღინიშნოს, რომ იგივე მიზანი პრაქტიკულად იმავე სიტყვებით 1-ლი ნაწილითაც არის განსაზღვრული. ამიტომ, ეჭვის გარეშეა, მუხლის მეორე ნაწილი ზედმეტია.

გარდა ამისა, ქრონომეტრაჟის შედეგების გამოყენებასთან დაკავშირებით ჩვენ მიერ გამოთქმული შენიშვნა თანაბრად ეხება ამ მუხლსაც.

მუხლი 109. დათვალიერება

1. საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამდებობის პირს უფლება აქვს ჩაატაროს გადასახადის გადამხდელის ტერიტორიებისა და შენობა-ნაგებობების დათვალიერება, გარდა ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ბინისა, რომლის დათვალიერებაც დასაშვებია მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილებით.

2. დათვალიერების პროცედურით გათვალისწინებულია საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირის მიერ გადასახადის გადამხდელის ტერიტორიებისა და შენობა-ნაგებობების გარე და შიდა სივრცის ვიზუალური დათვალიერება. აღნიშნული პროცედურის ჩატარებისას აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის დოკუმენტაციისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შემოწმება, ასევე მისგან სიტყვიერი და წერილობითი ახსნა-განმარტებების მოთხოვნა.

3. დათვალიერების პროცედურა არ მოიცავს სეიფის, კარადის, უჯრისა და სხვა მსგავსი სათავსის შიგთავსის ვიზუალურ დათვალიერებასა და შემოწმებას.

ამ მუხლის 1-ლი ნაწილით დადგენილი, ფიზიკურ პირთან დაკავშირებული გამონაკლისი ადასტურებს ჩვენ მიერ 99-ე მუხლის კომენტირებისას გამოთქმულ მოსაზრებას. აღნიშნული კომენტარი უნდა გავრცელდეს ამ მუხლსეც.

მუხლი 110. ინვენტარიზაცია

საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე გამოსცეს აქციზური საქონლის მფლობელი პირის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ინვენ-

ტარიზაციის ჩატარების ბრძანება (არააქციზური საქონლის მფლობელი პირის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ინვენტარიზაციის ბრძანება შეიძლება გაიცეს კალენდარული წლის განმავლობაში არა უმეტეს 3-ჯერ). აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელმა (დირექტორმა) ინვენტარიზაციის გონივრულ ვადაში ჩატარების მიზნით უნდა შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია. საინვენტარიზაციო კომისიაში უნდა შევიდნენ ის პირები, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა. აღნიშნული კომისია ვალდებულია სრულად და დროულად აღრიცხოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები წარმოებისა და მათი შენახვის ადგილზე და შეუდაროს აღრიცხვის შედეგები ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის მონაცემებს და ყოველივე ეს შეიტანოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღწერის ოქმში.

I. გადასახადის გადამხდელი შეიძლება იყოს ფიზიკური პირიც. ამდენად, ბუნდოვანია, ვინ არის ამ შემთხვევაში მისი „ხელმძღვანელი".

II. იხ. 99-ე მუხლის მე-2 ნაწილის კომენტარი.

III. საინვენტარიზაციო კომისიის შემადგენლობისთვის დადგენილია რამდენიმე მოთხოვნა. ნათელი არ არის: ა) როგორ და ვის მიერ უნდა დადგინდეს პირის მიერ საინვენტარიზაციო ქონების ფასების ცოდნა; ბ) რომელ ფასებზეა საუბარი – საბაზროზე თუ შეძენისაზე; გ) რას ნიშნავს „პირველადი აღრიცხვა" და როგორ ფასდება მისი ცოდნა; დ) ამ კომისიის მიერ შედგენილი ოქმი საკმარისია საგადასახადო ორგანოსათვის, თუ შესაძლებელია ამ პირთა კომპეტენტურობაში ეჭვის შეტანა და ამ საფუძვლით განმეორებითი ინვენტარიზაციის ჩატარება და ა.შ.

თავი XVI
საგადასახადო შემოწმება

მუხლი 111. საგადასახადო შემოწმების სახეები

საგადასახადო შემოწმება, რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო, შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

მუხლი ადგენს საგადასახადო შემოწმების სახეობებს.

უნდა აღინიშნოს, რომ სიტყვები – „რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო" – სედმეტია, რადგან საგადასახადო შემოწმება, 99-ე მუხლის მიხედვით, არის საგადასახადო კონტროლის

„ფორმა და მეთოდი“, ხოლო 98-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო კონტროლს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო ახორციელებს.

მუხლი 112. კამერალური საგადასახადო შემოწმება

1. კამერალური საგადასახადო შემოწმება, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, ადგენს საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების, საგადასახადო დეკლარაციების, ცნობების, დასკვნების, გაანგარიშებების, საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა დოკუმენტებისა და მონაცემების, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ახსნა-განმარტებისა და საანრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების შესაბამისობას ამ კოდექსით გათვალისწინებულ მოთხოვნებთან.

2. კამერალურ საგადასახადო შემოწმებას ატარებს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირი თაეისი სამსახურებრივი უფლებამოსილების შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის/მისი მოადგილის წერილობითი ბრძანების საფუძველზე.

3. კამერალური საგადასახადო შემოწმებისას საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ამ კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად მოითხოვოს გადასახადის გადამხდელისაგან ახსნა-განმარტებისა და საანრიცხვო დოკუმენტაციის წარდგენა.

4. თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილ დოკუმენტებში კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოვლინდა შეცდომები, აღნიშნულის შესახებ უნდა ეცნობოს გადასახადის გადამხდელს, რომელმაც ამ დოკუმენტებში უნდა შეიტანოს შესაბამისი შესწორებები.

5. თუ კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოვლენილი შეცდომები იწვევს გადასახადის თანხის ცვლილებას (შემცირებას ან გაზრდას), მაშინ კამერალური საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო შემოწმების აქტს და აწერს ხელს მასზე. აღნიშნულ აქტს ამტკიცებს საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მისი მოადგილე.

6. კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ გადასახადის გადამხდელს ეგზავნება „საგადასახადო მოთხოვნა“ ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

მუხლი განმარტავს კამერალური საგადასახადო შემოწმების შინაარსს, ადგენს მისი ჩატარების ფარგლებსა და საფუძვლებს,

აღწერს მოქმედებებს, რომლებიც უნდა განხორციელდეს ამ შემოწმების შედეგად.

ვფიქრობთ, კამერალური საგადასახადო შემოწმებისას ხელმძღვანელის ბრძანება მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა იყოს საჭირო, თუ ეს შემოწმება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის „გამოძახებას“ ან მისგან დამატებითი ინფორმაციის მოთხოვნას. სხვა შემთხვევაში, რომელიც გულისხმობს გადამხდელის მიერ არასწორად შეტანილი დეკლარაციისა თუ მასში დაშვებული არითმეტიკული შეცდომების გასწორებას, ბრძანება არ უნდა იყოს საჭირო.

მუხლი 113. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება

1. გასვლითი საგადასახადო შემოწმებით გათვალისწინებულია გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე გადასახადის გამოანგარიშებასთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის სრული ან შერჩევით შემოწმება. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება მოიცავდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურებსაც.

2. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დანიშვნის შესახებ ბრძანებას უნდა დაერთოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების პროცესში შესასრულებელ იმ მოქმედებათა ჩამონათვალი, რომლებიც შემოწმების პროგრამითაა გათვალისწინებული.

3. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარება დასაშვებია მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის სამუშაო საათებში ან/და ფაქტობრივი მუშაობის დროს.

4. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს გეგმური ან საკონტროლო.

5. გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მისი მოადგილის გადაწყვეტილებით, კალენდარული წლის განმავლობაში არა უმეტეს ერთხელ, რის თაობაზედაც გადასახადის გადამხდელს ეგზავნება წერილობითი შეტყობინება 10 დღით ადრე. შეტყობინებაში უნდა მიეთითოს გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმების საფუძველი და საგანი, ასევე შემოწმების ჩატარების სავარაუდო დრო.

6. საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება წერილობითი შეტყობინების გარეშე. საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მიზნით სასამართლოსათვის მიმართვის ან გადაუდებელი საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მისი მოადგილე, თუ:

ა) ბოლო საგადასახადო შემოწმებისას გამოვლინდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა მნიშ-

ვნელოვანი დარღვევის ფაქტები ან არსებობს სხვა ფაქტები, რომლებიც ადასტურებს ასეთი დარღვევების შემთხვევებს;

ბ) არსებობს სანდო ინფორმაცია, რომელიც ეჭვქვეშ აყენებს გადასახადის გადამხდელის ფინანსური და მატერიალური საშუალებების წარმოშობას;

გ) არსებობს სანდო ინფორმაცია ქონების ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის დოკუმენტურად დაუდასტურებელი მატების შესახებ;

დ) საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციებით და სხვა დოკუმენტებით არ დასტურდება დაბეგვრის ობიექტებისა და გამოანგარიშებული გადასახადების რეალობა;

ე) წარდგენილი არ არის საგადასახადო დეკლარაცია ან გადასახადის გამოსაანგარიშებლად ან/და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები;

ვ) საწარმომ/ორგანიზაციამ შეიცვალა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა.

7. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 2 თვისა. აუცილებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ეს ვადა გააგრძელოს არა უმეტეს 1 თვით.

8. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დანიშვნის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მისი მოადგილე ვალდებულია, შექმნას საგადასახადო შემოწმების ჯგუფი.

9. საგადასახადო შემოწმების ჯგუფი ვალდებულია გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს აღნიშნული ჯგუფის წევრთა პირადობის დამადასტურებელი მოწმობები, საგადასახადო ორგანოს უფროსის ბრძანება საგადასახადო შემოწმების ჯგუფის შექმნის შესახებ, შემოწმების პროგრამა და გადასახადის გადამხდელის უფლებების განმარტებითი ბარათი. ზემოთ ჩამოთვლილი დოკუმენტების გარდა, გადასახადის გადამხდელს ასევე უნდა წარედგინოს: საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას (გარდა ამ კოდექსის 99-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ და „ვ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა) – მოსამართლის ბრძანება საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დანიშვნის შესახებ, ხოლო გეგმური გასვლითი და ამ კოდექსის 99-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ და „ვ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას – საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მისი მოადგილის ბრძანება შესაბამისი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დანიშვნის შესახებ.

10. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას საგადასახადო შემოწმების ჯგუფს შეუქმნას ისეთი სამუშაო პირობები, როგორიც ჩვეულებრივ არსებობს გადასახადის გადამხდელთან.

11. თუ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირი ჩათვლის, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის დამადასტურებული დოკუმენტები შეიძლება განადგურდეს, დამალულ იქნეს, შესწორდეს ან შეიცვალოს, იგი უფლებამოსილია მოითხოვოს და მიიღოს საგადასახადო ვალდებულებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის გადასახადის გადამხდელის მიერ დამოწმებული ასლი. გადასახადის გადამხდელის მიერ აღნიშნული ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირი უფლებამოსილია ამოიღოს აღნიშნული დოკუმენტის ან სხვა მასალის დედანი. ამის თაობაზე მან უნდა შეადგინოს აღნიშნული დოკუმენტის ან სხვა მასალის ამოღების აქტი, რომლის ერთი ეგზემპლარი გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს, გადაიღოს აღნიშნული დოკუმენტის ან სხვა მასალის ასლი და 5 დღის ვადაში დედანი დაუბრუნოს გადასახადის გადამხდელს.

1. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება გულისხმობს შემოწმების ჩატარებას გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის აღგილზე. იგი შეიძლება მოიცავდეს სათანადო დოკუმენტაციის სრულ ან ნაწილობრივ (შერჩევით) შემოწმებას; აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურებს.

2. ბრძანებას შემოწმების დანიშვნის შესახებ უნდა დაერთოს შემოწმების პროგრამა, რომელიც, მე-9 ნაწილის თანახმად, იქვე ჩამოთვლილ სხვა დოკუმენტებთან ერთად, უნდა წარედგინოს გადასახადის გადამხდელს.

4. ეს ნაწილი ადგენს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების სახეობებს:

ა) გეგმური;

ბ) საკონტროლო.

თავის მხრივ, საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება გულისხმობს გადაუდებელ საკონტროლო გასვლით საგადასახადო შემოწმებასაც.

5. გეგმური საგადასახადო შემოწმების ჩატარება მოითხოვს გადასახადის გადამხდელისათვის წინასწარ შეტყობინებას, შემოწმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 დღით ადრე.

6. საკონტროლო გასვლითი შემოწმება კი ტარდება წინასწარი შეტყობინების გარეშე, მაგრამ ამ სახის შემოწმების ჩასატარებლად აუცილებელია მოსამართლის წინასწარი ნებართვა (გარდა 99.2 მუხლის „ე"-„ე" ნაწილებით განსაზღვრული შემთხვევებისა). ამასთან, ამ სახის შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს მხოლოდ ამავე ნაწილით განსაზღვრული პირობების არსებობისას.

7. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მაქსიმალური ხანგრძლივობა განისაზღვრება 3 თვით.

8. გასვლით საგადასახადო შემოწმებას ატარებს საგადასახადო შემოწმების ჯგუფი, რომელსაც ნიშნავს საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი.

9. ამ ნაწილით შემოწმების ჯგუფს ევალება, გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს ამავე ნაწილში ჩამოთვლილი დოკუმენტები. თუმცა, არ ჩანს, როგორ გამოიყენება ჩატარებული შემოწმების შედეგები, თუ შემოწმების ჯგუფმა დაარღვია ეს ვალდებულება.

10. გადასახადის გადამხდელს არ ევალება შემოწმების ჯგუფისათვის განსაკუთრებული სამუშაო პირობების შექმნა, მაგრამ ევალება, შეუქმნას ისეთივე სამუშაო პირობები, რომლებიც ჩვეულებრივია ამ გადასახადის გადამხდელისათვის.

11. ეს ნაწილი კი ადგენს საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის უფლებას, ცალკეულ შემთხვევებში მოითხოვოს და მიიღოს შესაბამისი დოკუმენტების ასლი, რომელიც დამოწმებული უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის მიერ. ხოლო თუ გადასახადის გადამხდელი უარს აცხადებს ასლის დამოწმებაზე – დოკუმენტების დედნები, რომლებიც, საგადასახადო ორგანოს მიერ ასლის გადაღების შემდეგ, ამოღებიდან 5 დღეში უნდა დაუბრუნდეს გადასახადის გადამხდელს.

მუხლი 114. გადაუდებელი საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება

1. ამ კოდექსის 113-ე მუხლის მე-6 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს გადაუდებელი აუცილებლობის ფარგლებში, საგადასახადო ორგანოს უფროსის წერილობითი ბრძანების საფუძველზე უფლება აქვს წინასწარი შეტყობინების გარეშე ჩაატაროს გადაუდებელი საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

2. გადაუდებელი აუცილებლობის შემთხვევა დგება, როდესაც საგადასახადო ორგანო ჩათვლის, რომ გადასახადის გადამხდელი გეგმავს, თავი აარიდოს საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებას საქართველოდან გასვლით, აქტიების სხვა პირისათვის გადაცემით, საგადასახადო სამართალდარღვევის დამადასტუ-

რებული დოკუმენტების განადგურებთ, დამალვით, შესწორებით ან შეცვლით ანდა სხვა ღონისძიებების გატარებით.

3. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადაუდებელი საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დაწყებიდან 48 საათში მიმართოს და ნებართვა მიიღოს სასამართლოსაგან საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ.

4. სასამართლოს ნებართვის მიღებამდე საგადასახადო შემოწმების ჯგუფის წევრებს უფლება არა აქვთ დაიწყონ გადაუდებელი საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების პროცედურები. საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებს უფლება აქვთ მხოლოდ დალუქონ გადასახადის გადამხდელის ის საგადასახადო დოკუმენტები და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც აუცილებელია საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისათვის.

ეს მუხლი აღგენს გადაუდებელი საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ფარგლებს.

1. ამ ნაწილის მიხედვით, გადაუდებელი საკონტროლო შემოწმება ტარდება მხოლოდ 113-ე მუხლის მე-6 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევებში, თუ არსებობს გადაუდებელი აუცილებლობა.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს, რა შემთხვევებში დგება „გადაუდებელი აუცილებლობა“ და იგი თითქმის იმეორებს 87-ე მუხლის მე-16 ნაწილის დებულებებს. გადაუდებელი აუცილებლობის დადგომისათვის ერთადერთი პირობაა დადგენილი – საგადასახადო ორგანომ უნდა „ჩათვალოს“, რომ გადასახადის გადამხდელი გეგმავს გადასახადისაგან თავის არიდებას, აქვე ჩამოთვლილი სხვადასხვა ფორმით. არაფერია ნათქვამი იმის შესახებ, თუ როგორ უნდა დადგინდეს ამ „ჩათვლის“ საფუძვლიანობა, ან რა მოხდება იმ შემთხვევაში, თუ „ჩათვლა“ უსაფუძვლო გამოდგა.

3. გადაუდებელი საკონტროლო გასვლითი შემოწმების დაწყებიდან 48 საათში საგადასახადო ორგანომ მოსამართლის ნებართვა უნდა მიიღოს შემოწმების გაგრძელებაზე. წინააღმდეგ შემთხვევაში, დაწყებული შემოწმება უნდა შეწყდეს. ამასთან, მოსამართლის ბრძანების მიღებამდე საგადასახადო ორგანოს აქვს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დოკუმენტებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დალუქვის უფლება, თუ ეს აუცილებელია შემოწმების ჩასატარებლად.

მუხლი 115. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების მიზნით საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის დაშვება ტერიტორიებზე ან/და შენობა-ნაგებობებში

1. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, ამ კოდექსის 113-ე მუხლის მე-9 ნაწილით განსაზღვრული პირობების არსებობისას დაუბრკოლებლად დაუშვას საგადასახადო შემოწმების ჯგუფი თავის ტერიტორიებზე ან/და შენობა-ნაგებობებში, გარდა ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ბინისა, რომელში შესვლაც შეიძლება მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილებით. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის ტერიტორიებზე ან/და შენობა-ნაგებობებში დაუშვებლობა ჩაითვლება საგადასახადო სამართალდარღვევად და იწვევს პასუხისმგებლობას ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

2. თუ გადასახადის გადამხდელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩასატარებლად საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს არ დაუშვებს ტერიტორიებზე ან/და შენობა-ნაგებობებში, საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირი ადგენს აქტს, რომელსაც ხელს აწერს შემმოწმებელი და გადასახადის გადამხდელი.

ამ მუხლით დგინდება გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება, თავის ტერიტორიებსა და შენობა-ნაგებობებში დაუბრკოლებლად დაუშვას საგადასახადო შემოწმების ჯგუფი, მაგრამ ამისათვის აუცილებელია, რომ ჯგუფმა გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს 113.9-ე მუხლით დადგენილი დოკუმენტები. გადასახადის გადამხდელის აღნიშნული ვალდებულება არ ვრცელდება გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ბინაზე.

ამ ვალდებულების დარღვეისათვის გადასახადის გადამხდელს ეკისრება 135-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა – 100 ლარი.

აღნიშნული ვალდებულების დარღვევის ფაქტის შესახებ საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირი ადგენს აქტს.

მუხლი 116. ექსპერტიზა

1. საჭიროების შემთხვევაში გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დროს შეიძლება დაინიშნოს ექსპერტიზა.

2. ექსპერტიზა ინიშნება, თუ საგადასახადო შემოწმებისას წამოჭრილი საკითხები მოითხოვს სპეციალურ ცოდნას მეცნიერებაში, ხელოვნებაში, ტექნიკაში ან სხვა სფეროებში.

3. ექსპერტის წინაშე დასმული საკითხები და მისგან მოთხოვნილი დასკვნები არ უნდა გასცდეს ექსპერტის სპეციალური ცოდნის ფარგლებს.

4. ექსპერტიზა ინიშნება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მისი მოადგილის ბრძანებით.

5. პირი ექსპერტად მოიწვევა ხელშეკრულების საფუძველზე.

6. ექსპერტს უფლება აქვს გაეცნოს ექსპერტიზის საგანთან დაკავშირებულ შემოწმების მასალებს და დააყენოს შუამდგომლობა დამატებითი მასალების წარმოსადგენად. ექსპერტმა შეიძლება უარი თქვას დასკვნის გაცემაზე, თუ მისთვის წარდგენილი მასალები საკმარისი არ არის დასკვნის გასაცემად ან თუ დასმული საკითხები სცილდება მისი სპეციალური ცოდნის ფარგლებს.

7. ექსპერტიზის დანიშვნისა და ჩატარებისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს:

ა) წარადგინოს დამატებითი საკითხები და მიიღოს მათ შესახებ ექსპერტის დასკვნა;

ბ) დაესწროს ექსპერტიზას და განმარტებები მისცეს ექსპერტს;

გ) გაეცნოს ექსპერტის დასკვნას.

8. საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირი, რომელმაც გამოიტანა დადგენილება ექსპერტიზის დანიშვნის შესახებ, ვალდებულია გააცნოს ეს დადგენილება გადასახადის გადამხდელს და განუმარტოს ამ კოდექსით გათვალისწინებული მისი უფლებები და შეადგინოს შესაბამისი ოქმი.

9. ექსპერტი თავისი სახელით იძლევა წერილობით დასკვნას. ექსპერტის დასკვნაში აღინიშნება მის მიერ ჩატარებული გამოკვლევები, გამოკვლევების შედეგად გამოტანილი დასკვნები და დასმულ კითხვებზე დასაბუთებული პასუხები. თუ ექსპერტიზის ჩატარებისას ექსპერტი დაადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებებს, მას უფლება აქვს აღნიშნული გარემოებების შესახებ ფაქტები ჩართოს მის მიერ გამოტანილ დასკვნაში.

10. ექსპერტის დასკვნა ან განცხადება დასკვნის გაცემის შეუძლებლობის შესახებ წარედგინება გადასახადის გადამხდელს. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს მისცეს ახსნა-განმარტებები ექსპერტის დასკვნასთან დაკავშირებით, აგრეთვე მოითხოვოს ექსპერტისათვის დამატებითი კითხვების დასმა ან დამატებითი ანდა განმეორებითი ექსპერტიზის დანიშვნა საკუთარ ხარჯზე.

11. დამატებითი ექსპერტიზა ინიშნება დასკვნის არასაკმარისი სიცხადისა და სისრულის შემთხვევაში და მისი ჩატარება ევალება იმავე ან სხვა ექსპერტს.

12. განმეორებითი ექსპერტიზა ტარდება, თუ ექსპერტის დასკვნა დაუსაბუთებელია ან მისი სისწორე საეჭვოა. განმეორებითი ექსპერტიზა ევალება სხვა ექსპერტს.

13. დამატებითი ან/და განმეორებითი ექსპერტიზა ინიშნება ამ მუხლით გათვალისწინებულ მოთხოვნათა დაცვით.

14. ექსპერტის მიერ ამ მუხლით გათვალისწინებულ მოვალეობათა შეუსრულებლობა ან არაჯეროვნად შესრულება იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

იხ. 116-118 მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 117. სპეციალისტის მოწვევა

1. საჭიროების შემთხვევაში საგადასახადო კონტროლის კონკრეტული მოქმედების განხორციელების მიზნით სახელშეკრულებო საფუძველზე შეიძლება მოწვეულ იქნეს სპეციალისტი, რომელსაც აქვს საჭირო ცოდნა და ჩვევები და დაინტერესებული არ არის საქმის შედეგით.

2. სპეციალისტის მიერ ამ მუხლით გათვალისწინებული მოვალეობის შეუსრულებლობა ან არაჯეროვნად შესრულება იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

იხ. 116-118 მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 118. სპეციალისტის ან/და ექსპერტის კომპენსაცია

1. სპეციალისტს ან/და ექსპერტს უფლება აქვს ხელშეკრულების თანახმად მოითხოვოს გამოძახებასთან დაკავშირებით გაწეული ხარჯების ანაზღაურება.

2. სპეციალისტი ან/და ექსპერტი ვალდებულია უარი თქვას მიწვევაზე, თუ მას აქვს პირადი ან სხვა სახის მოტივაციით გამოწვეული ინტერესთა კონფლიქტი ან/და დაინტერესებულია საგადასახადო კონტროლის პროცედურების შედეგით.

3. სპეციალისტს ან/და ექსპერტს უფლება აქვს მიიღოს გასამრჯელო თავისი მოვალეობების შესრულებისათვის, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ეს მოვალეობები სრულდება სამსახურებრივი დავალების ფარგლებში.

4. სპეციალისტის ან/და ექსპერტის კომპენსაციებისა და გასამრჯელოს ოდენობას და მათი გაცემის წესს ადგენს საქართველოს მთავრობა და ფინანსდება საქართველოს ბიუჯეტიდან.

116-ე – 118-ე მუხლების საერთო კომენტარი:

I. წინამდებარე მუხლები საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას აღგენს ექსპერტისა თუ სპეციალისტის მოწვევის შესაძლებლობას, თუმცა, არ აღგენს, თუ ვინ შეიძლება დაინიშნოს ექსპერტად. საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის შესაბამისად, ექსპერტად შეიძლება დაინიშნოს პირი, რომელსაც აქვს **სპეციალური ცოდნა, მუშაობს საექსპერტო დაწესებულებაში ან აქვს ლიცენზია** (მუხლი 96). მსგავსი მოთხოვნებია დაწესებული სპეციალისტის მიმართაც (მუხლი 98). საგადასახადო კოდექსი კი ასეთ მოთხოვნებს არ აღგენს. გარდა ამისა, იმავე საპროცესო კოდექსით, ექსპერტის დანიშვნის უფლება აქვს ბრალდებულსაც და ამას არ სჭირდება ბრალმდებლის ან მოსამართლის თანხმობა. თუ ანალოგიით ვიხელმძღვანელებთ, საგადასახადო კოდექსით იგივე უფლება უნდა ჰქონდეს გადასახადის გადამხდელსაც, თუმცა, წინამდებარე მუხლებით ეს დადგენილი არ არის. პირიქით, 116-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, ასეთი უფლებამოსილება **მხოლოდ** საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელს ან მის მოადგილეს აქვს. გადასახადის გადამხდელის უფლებები ამ საკითხში შემოიფარგლება ექსპერტისათვის კითხვების დასმითა და საკუთარ ხარჯზე დამატებითი ან განმეორებითი ექსპერტიზის დანიშვნის **მოთხოვნით**. ეს მოთხოვნა კი შეიძლება დაკმაყოფილდეს ან არ დაკმაყოფილდეს.

II. 118-ე მუხლით, სპეციალისტისა თუ ექსპერტის კომპენსაციისა და გასამრჯელოს ოდენობასა და გაცემის წესს აღგენს საქართველოს მთავრობა (მსგავსი დადგენილება № 43, რომლის სახელწოდებაა „სასამართლო-საექსპერტო მომსახურების ტარიფების შესახებ“, 2005 წლის 11 მარტს მთავრობას გამოცემული აქვს, მაგრამ იგი ეხება მხოლოდ სახელმწიფო სპეციალურ საექსპერტო დაწესებულებებს) და ეს თანხები ანაზღაურდება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან. ხსენებული საპროცესო კოდექსის მიხედვით კი ექსპერტისთვის გასაცემი გასამრჯელოს ოდენობას მთავრობა **მხოლოდ** იმ შემთხვევაში აღგენს, თუ იგი მოწვეულია სახელმწიფო საექსპერტო დაწესებულებიდან. კერძო საექსპერტო დაწესებულების შემთხვევაში კი გასამრჯელოს ოდენობა მხოლოდ ხელშეკრულებით დგინდება. ასეთივე ნორმაა დადგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით და საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსითაც (ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ მთავრობის ზემოთ ხსენებული დადგენილება სწორედ ამ კოდექსების აღსასრულებლად არის გამოცემული). საგადასახადო კოდექსის წინამდებარე მუხლებით ორივე შემთხვევაში გასამრჯელოს ოდენობას მთავრობა აღგენს, თუმცა მთავრობას საგადასახა-

დო კოდექსის აღსასრულებლად ეს დადგენილება ჯერ არ გამოუცია.

მუხლი 119. საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას შედგენილი ოქმის ზოგადი მოთხოვნები

1. ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას დგება ოქმი. ოქმი დგება სახელმწიფო ენაზე.

2. ოქმში უნდა აღინიშნოს:

ა) მისი დასახელება;

ბ) კონკრეტული მოქმედების ჩატარების ადგილი და თარიღი;

გ) მოქმედების დაწყებისა და დასრულების დრო;

დ) ოქმის შემდგენი პირისა და იმ პირის (პირების) თანამდებობა და გვარი, რომელმაც ჩაატარა საკონტროლო მოქმედება;

ე) მოქმედების მონაწილეთა სახელი და გვარი, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში – მათი მისამართი;

ვ) მოქმედების შინაარსი და მისი ჩატარების თანამიმდევრობა;

ზ) მოქმედების განხორციელებისას გამოვლენილ საქმესთან დაკავშირებული არსებითი ფაქტები და გარემოებები.

3. ოქმი გასაცნობად წარედგინება მოქმედების წარმოებაში მონაწილე ყველა პირს. აღნიშნულ პირებს უფლება აქვთ გამოთქვან შენიშვნები, რომლებიც აისახება ოქმში.

4. ოქმს ხელს აწერს ოქმის შემდგენი პირი, საგადასახადო კონტროლის (საგადასახადო შემოწმების გარდა) პროცედურის განმახორციელებელი პირები და გადასახადის გადამხდელი ან მისი წარმომადგენელი, აგრეთვე მოწვეული სპეციალისტი (თუ მონაწილეობს საგადასახადო კონტროლის პროცედურებში). გადასახადის გადამხდელის ან მისი წარმომადგენლის მიერ ოქმზე ხელის მოწერაზე უარის შემთხვევაში ოქმში კეთდება სათანადო ჩანაწერი.

ამ მუხლით „ოქმი" წარმოადგენს საგადასახადო კონტროლის პროცედურების (აღწერილია XV თავით) განხორციელებისა და მისი შედეგების ამსახველ დოკუმენტს. აქვე დგინდება ოქმის შედგენისა და მასზე ხელმოწერის წესები.

მუხლი 120. საგადასახადო შემოწმების აქტი

1. საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესახებ დგება აქტი, რომელშიც უნდა აღინიშნოს:

ა) აქტის შედგენის თარიღი და ადგილი (დასახლებული პუნქტის დასახელება);

ბ) შემმოწმებელ პირთა ვინაობა და თანამდებობა;

გ) შემოწმების ფორმალური საფუძველი (საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის/მისი მოადგილის ბრძანება ან სასამართლოს გადაწყვეტილება (თარიღი და ნომერი);

დ) შემოწმების ვადა და პროგრამა;

ე) შესამოწმებელი სუბიექტის ვინაობა (დასახელება), საიდენტიფიკაციო ნომერი, სასამართლო და საგადასახადო რეგისტრაციის თარიღები და ნომრები, სხვა რეკვიზიტები (საჭიროების შემთხვევაში);

ვ) შესამოწმებელი სუბიექტისათვის მისი უფლებებისა და ვალდებულებების შესახებ განმარტებითი ბარათის ჩაბარების ფაქტი (გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას);

ზ) შესამოწმებელი სუბიექტის მხრიდან შემოწმების მონაწილე პირთა (დირექტორი (ხელმძღვანელი), ბუღალტერი, აუდიტორი, ადვოკატი და სხვა) ვინაობა და თანამდებობა (გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას);

თ) შემოწმების ფაქტობრივი საფუძვლები და მათი დასაბუთება;

ი) შემოწმების შედეგების შემოწმების პროგრამის თითოეული პუნქტის მიხედვით – გადასახადის გადამხდელის მიმართ მოთხოვნებისა და ვალდებულებების წარმოშობის ზუსტი თარიღები (თუ ამის დადგენა შესაძლებელია), გადასახადის ოდენობა, საურავებისა და ჯარიმების გაანგარიშება, ჯამურად გადასახდელი ან მისაღები თანხა, იმ დოკუმენტების რეკვიზიტები (საჭიროების შემთხვევაში – ასლები), რომლებითაც დასტურდება ამ მოთხოვნებისა და ვალდებულებების წარმოშობა; აქტის დანართების შინაარსი;

კ) ის საკითხები, რომელსაც არ ეთანხმება გადასახადის გადამხდელი (გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას);

ლ) მთლიანად გადასახდელი ან მისაღები თანხა – ძირითადი ვალდებულება, ჯარიმა, საურავი.

2. საგადასახადო შემოწმების აქტს ხელს აწერენ:

ა) საგადასახადო ორგანოს მხრიდან – საგადასახადო შემოწმების ჯგუფის წევრები;

ბ) გადასახადის გადამხდელის მხრიდან: დირექტორი (ხელმძღვანელი), ბუღალტერი, აგრეთვე აუდიტორი და ადვოკატი, თუ ისინი მონაწილეობას იღებდნენ საგადასახადო შემოწმების პროცესში. თუ გადასახადის გადამხდელის მხარემ უარი განაცხადა ხელის მოწერაზე (გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას), აქტში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი.

3. თუ საგადასახადო შემოწმების სპეციფიკა მოითხოვს შემოწმების ჩატარებას რამდენიმე ეტაპად, ყოველი ეტაპის შემდეგ დგება შუალედური აქტი, რომელიც უნდა აკმაყოფილებდეს ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით განსაზღვრულ მოთხოვნებს.

ამ მუხლით „აქტი" არის საგადასახადო შემოწმების ღონისძიებებისა და მიღებული შედეგების ამსახველი დოკუმენტი. აქვე დგინდება მისი შედგენისა და ხელმოწერის წესები.

მე-3 ნაწილით შემოტანილია „შუალედური აქტის" ცნება, რომელიც შეიძლება საჭირო გახდეს შემოწმების სპეციფიკიდან გამომდინარე, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როცა ერთდროულად მოწმდება ეროი გადასახადის გადამხდელის რამდენიმე ფილიალი.

მუხლი 121. საგადასახადო შემოწმების მასალების განხილვის შედეგებზე გადაწყვეტილების გამოტანა

1. საგადასახადო შემოწმების მასალების განხილვის შედეგებზე საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მისი მოადგილე იღებს გადაწყვეტილებას:

ა) გადასახადებისა და საგადასახადო სანქციების თანხის დარიცხვის შესახებ;

ბ) დამატებითი ღონისძიებების ჩატარების შესახებ.

2. გამოტანილი გადაწყვეტილების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ეგზავნება „საგადასახადო მოთხოვნა" გადასახადის ვადაგადაცილებული დავალიანების, საგადასახადო სანქციების თანხის გადახდისა და გამოვლენილი დარღვევის აღმოფხვრის შესახებ.

3. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების ასლი და „საგადასახადო მოთხოვნა" ბარდება გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს.

4. თუ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის მეწარმე ფიზიკური პირი ან საწარმოს/ორგანიზაციის თანამდებობის პირი ექვემდებარება ადმინისტრაციულ პასუხისგებაში მიცემას, საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირი ადგენს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შესახებ ოქმს. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა საქმეების განხილვა და ადმინისტრაციული სახდელის გამოყენება წარმოებს საგადასახადო ორგანოების მიერ საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის შესაბამისად.

5. საგადასახადო შემოწმების შედეგად დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში შესაბამისი მასალები დაუყოვნებლივ

გადაეგზავნება შესაბამის საგამოძიებო ორგანოს ქვემდებარეობის მიხედვით. ამასთან, საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტის აღმოჩენის შემთხვევაში სისხლისსამართლებრივი დევნა არ დაიწყება, თუ საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში დაიფარება დამატებით გადასახდელად დაკისრებული გადასახადის ძირითადი თანხა. (01.07.2005 N 1858)

ამ მუხლის შინაარსიდან მხოლოდ ერთი დასკვნის გამოტანა შეიძლება – გადასახადის გადამხდელი, შეუძლებელია, არ არღვევდეს საგადასახადო კანონმდებლობას. ამა'ზე მიუთითებს მუხლის 1-ლი ნაწილი, რომლის მიხედვითაც საგადასახადო შემოწმების მასალებ'ზე მხოლოდ ორი გადაწყვეტილების მიღებაა დასაშვები:

ა) გადასახადებისა და სანქციების დარიცხვის შესახებ; და

ბ) დამატებითი ღონისძიებების ჩატარების (უთქვათ, ხელახალი შემოწმების დანიშვნის) შესახებ.

გარდა ამისა, ამ მუხლიდან არ ჩანს, რომ განხილვის შედეგებ'ზე გადაწყვეტილება შესაძლოა, არ იქნეს გამოტანილი.

მომდევნო მუხლები კი ეხება გადაწყვეტილების გამოტანის შემდგომ ჩასატარებელ ღონისძიებებს: გადასახადის გადამხდელისთვის „საგადასახადო მოთხოვნის“ წარდგენას, მის ადმინისტრაციულ პასუხისგებაში მიცემას, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შესახებ საქმეების განხილვას და ადმინისტრაციული სახდელების დაკისრებას, დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში – საგამოძიებო ორგანოსათვის საქმის დაუყოვნებლად გადაგზავნასა და სისხლისსამართლებრივი დევნის არდაწყების პირობას – „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 45 სამუშაო დღეში დამატებით დარიცხული გადასახადის ძირითადი თანხის დაფარვას (თავდაპირველი ვარიანტით იყო 15 დღე და ძირითად თანხასთან ერთად სანქციების თანხაც).

მუხლი 122. საგადასახადო საიდუმლოება

1. საგადასახადო საიდუმლოებას განეკუთვნება გადასახადის გადამხდელის შესახებ საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული ნებისმიერი ინფორმაცია, გარდა:

ა) დღგ-ის გადამხდელის დასახელებისა და მისამართისა;

ბ) გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის შესახებ ინფორმაციისა;

გ) საწარმოს საწესდებო კაპიტალის შესახებ ინფორმაციისა.

2. საგადასახადო ორგანო, მისი თანამდებობის პირი, მოწვეული სპეციალისტი ან/და ექსპერტი ვალდებულია დაიცვას გადასა-

ხადის გადამხდელის შესახებ მონაცემთა საიდუმლოება, რომელიც მისთვის ცნობილი გახდა სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას. მას უფლება აქვს ცალკეული გადასახადის გადამხდელის შესახებ იდენტიფიცირებული ინფორმაცია გადასცეს მხოლოდ შემდეგ პირებს:

ა) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემის თანამშრომლებს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს წევრებს – ამ უკანასკნელთა მიერ სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულების მიზნით;

ბ) სამართალდამცავ ორგანოებს – მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე იმ პირთა შესახებ, რომლებიც კანონით იდევნებიან საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის;

გ) სასამართლოს – გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების ან პასუხისმგებლობის განსაზღვრის მიზნით სასამართლოს წარმოებაში არსებულ საქმესთან დაკავშირებით; (22.04.2005 N 1414)

დ) სხვა სახელმწიფოების საგადასახადო ორგანოებს – საერთაშორისო ხელშეკრულებათა შესაბამისად;

ე) სასამართლოს აღმასრულებლებს – საგადასახადო დავასთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულების პროცესში. (22.04.2005 N 1414)

3. საგადასახადო ორგანოების თანამშრომლები ვალდებულნი არიან, დაიცვან სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულების დროს მიღებული ინფორმაციის საიდუმლოება და გამოიყენონ მხოლოდ იმ მიზნის მისაღწევად, რის გამოც მათთვის ნებადართულია ამ ინფორმაციის გაცემა.

4. პირს, რომელმაც მიიღო ამ მუხლით განსაზღვრული ინფორმაცია, უფლება არა აქვს გაახმაუროს ამ ინფორმაციის საიდუმლოება და ვალდებულია მისი ამსახველი დოკუმენტები დაუბრუნოს საგადასახადო ორგანოს, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ინფორმაცია მიღებულია ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად.

5. საგადასახადო საიდუმლოების გახმაურებად ითვლება საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის, მოწვეული სპეციალისტის ან/და ექსპერტის მიერ თავისი მოვალეობების შესრულებისას გადასახადის გადამხდელის შესახებ მიღებული ინფორმაციის გამოყენება პირადი მიზნებისათვის ან მისი გადაცემა სხვა პირისათვის.

6. ეს მუხლი არ გამოიყენება ამ კოდექსის 54-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული გამოსაქვეყნებლად განკუთვნილი წლიური ანგარიშების მიმართ.

7. საგადასახადო ორგანოებში არსებული საგადასახადო საიდუმლოების შემცველ ინფორმაციას აქვს შენახვისა და დამუშაე-

ბის სპეციალური რეჟიმი. საგადასახადო საიდუმლოების შემცველ ინფორმაციასთან შეიძლება დაშვებულ იქნენ მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული თანამდებობის პირები.

8. საგადასახადო საიდუმლოების ინფორმაციის შემცველი დოკუმენტების დაკარგვა ან ასეთი ინფორმაციის გახმაურება იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

9. გადასახადის გადამხდელის წერილობითი ნებართვის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება გადაეცეს სხვა პირს.

10. ცნობები გადასახადის გადამხდელის შესახებ მისი აღრიცხვაზე აყვანის მომენტიდან ითვლება საგადასახადო საიდუმლოებად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

მუხლი ადგენს საგადასახადო საიდუმლოების რაობასა და მისი დაცვის წესებს.

შეენიშნაგთ, რომ 1-ლ ნაწილში მოტანილი ჩამონათვალის გარდა, საგადასახადო საიდუმლოებას არ უნდა განეკუთვნებოდეს აგრეთვე ინფორმაცია იმ პირთა შესახებ, რომლებიც „საჯარო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად ვალდებულნი არიან, წარადგინონ ქონებრივი დეკლარაცია.

მე-3 ნაწილში სიტყვის „გაცემა“ ნაცვლად უნდა იყოს „მიღება“.

ინფორმაციისათვის „საგადასახადო საიდუმლოების“ სტატუსის მინიჭება აუცილებელია გადასახადის გადამხდელის დასაცავად არაკეთილსინდისიერი კონკურენციისაგან. ინფორმაცია მის მიერ მიღებული შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების შესახებ არავისთვის უნდა იყოს ცნობილი, ამ პირის ნებართვის გარეშე.

ჩვენს პრაქტიკაში ძნელად გასახსენებელია შემთხვევა, როცა ვინმე ისჯებოდა ამ საიდუმლოების დარღვევისთვის. ამდენად, ეს მუხლი უფრო ფორმალურ (თუმცა, აუცილებელ) ხასიათს ატარებს, ვიდრე პრაქტიკულს.

კარი VII
საგადასახადო სამართალდარღვევა და პასუხისმგებლობა

თავი XVII
საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზოგადი დებულებანი

მუხლი 123. საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება

საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედობა (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

ამ მუხლით შემოღებულია საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება. ამ კოდექსის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევა არის გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მხოლოდ ისეთი მართლსაწინააღმდეგო ქმედობა (ანუ მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

მართლსაწინააღმდეგო ქმედობა ნიშნავს კანონმდებლობით დადგენილი წესის ან/და აკრძალვის დარღვევას მოქმედებით ან უმოქმედობით, ანუ მართლსაწინააღმდეგო ქმედობაა ისიც, თუ პირმა თავისი მოქმედებით დაარღვია კანონმდებლობით დადგენილი წესი ან/და აკრძალვა და ისიც, თუ მან არ შეასრულა ის, რის შესრულებასაც კანონმდებლობა ავალებდა.

ამ კოდექსის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება არა ნებისმიერი მართლსაწინააღმდეგო ქმედობა, არამედ მხოლოდ ისეთი, რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

უნდა აღინიშნოს, რომ ამ კოდექსის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად არ ითვლება საგადასახადო ორგანოს ან მისი წარმომადგენლის მართლსაწინააღმდეგო ქმედობა. მათი პასუხისმგებლობა მართლსაწინააღმდეგო ქმედობისათვის გათვალისწინებულია ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა და სისხლის სამართლის კოდექსებით.

მუხლი 124. საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტები

1. ამ კოდექსის XVIII თავით გათვალისწინებული მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ საწარმოებს/ორგანიზაციებს და ფიზიკურ პირებს.

2. საგადასახადო სანქცია არ დაეკისრებათ (იმ გადასახდელების გარდა, რომელთა მიმართაც პირს ეკისრება საგადასახადო აგენტის ფუნქცია):

ა) საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლებს – „საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ" შესაბამისი წლის საქართველოს კანონით და ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებით გათვალისწინებული ასიგნებების საფუძველზე „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ" საქართველოს კანონის დაცვით მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების ღირებულების შემსყიდველი ორგანიზაციის მიერ აუნაზღაურებლობის გამო წარმოქმნილ საბიუჯეტო ვალდებულებებზე, მათი ღირებულების ფაქტობრივი დაფინანსების ოდენობისა და მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების საერთო მოცულობაში ხვედრითი წილის პროპორციულად;

ბ) საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, პროექტის მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებს, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დადებული აქვს „პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ" ხელშეკრულება – ამ პროექტების ფარგლებში წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებებზე. ზემოაღნიშნული პროექტების განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების ნუსხას ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

3. თუ გადასახადის გადამხდელმა/საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა, რომელმაც საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია ან გაანგარიშება გასელითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ შეტყობინების მიღებამდე, მაშინ მას შესწორებული, არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციის მიმართ ჯარიმა არ დაეკისრება.

1. ამ მუხლით განსაზღვრულია ის პირები, ვისაც ეკისრება პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის და ის პირები, ვისაც არ ეკისრება პასუხისმგებლობა, მიუხედავად საგადასახადო სამართალდარღვევისა. გარდა ამისა, განსაზღვრულია ის შემთხვევები, როდესაც პირს შეუძლია გამოასწოროს დაშვებული დარღვევა და ამით თავიდან აიცილოს დაჯარიმება.

აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ ამ მუხლის პირველ ნაწილში გამოყენებული ტერმინი „ქმედება“ არ შეესაბამება ამ ნაწილის შინაარსს. მის ნაცვლად გამოყენებული უნდა იყოს ტერმინი „ქმედობა“, რომელიც ნიშნავს როგორც მოქმედებას, ასევე უმოქმედობას, ვინაიდან XVIII თავით განსაზღვრული საგადასახადო სამართალდარღვევები მოიცავს როგორც მოქმედების, ასევე უმოქმედობის შემთხვევებს.

2. პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის ეკისრებათ საწარმოებს, ორგანიზაციებსა და ფიზიკურ პირებს, ანუ ყველას, ვისაც წარმოეშობა საგადასახადო ვალდებულება.

ამ მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია ამ წესიდან გამონაკლისი, სახელდობრ, საგადასახადო სანქცია (საურავი და ჯარიმა) არ დაეკისრება:

ა) იმ პირს, რომელმაც საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა განახორციელა „საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ შესაბამისი წლის კანონითა და ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებით გათვალისწინებული ასიგნებების საფუძველზე, „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ კანონის შესაბამისად, საქონლის/მომსახურების შემსყიდველმა ორგანიზაციამ კი მას არ აუნაზღაურა ან ნაწილობრივ აუნაზღაურა საქონლის ან/და მომსახურების ღირებულება – ამ ღირებულების აუნაზღაურებული წილის პროპორციულად;

ბ) საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს, რომელიც ახორციელებს საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებით განსაზღვრულ პროექტს (მათ შორის, პროექტის მოსამზადებელ ეტაპს) და რომელთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დადებული აქვს ხელშეკრულება „პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ“ (ასეთი პროექტების განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების ნუსხას ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი) – ამ პროექტის ფარგლებში წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებებზე.

ეს გამონაკლისი არ ვრცელდება იმ გადასახადებზე, რომელთა გადახდის ვალდებულებაც პირს ეკისრება, როგორც საგადასახადო აგენტს.

3. ამ კოდექსის 97-ე მუხლში აღნიშნული იყო, რომ თუ პირი საგადასახადო დეკლარაციას შეასწორებს მისი წარდგენის ვადის ამოწურვამდე, მას არანაირი სანქცია არ დაეკისრება. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დეკლარაციისა და გაანგარიშების შესწორება შესაძლებელია მისი წარდგენის ვადის ამოწურვის შემდეგაც და თუ ეს მანამდე გაკეთდა, სანამ იგი მიიღებს

შეტყობინებას გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ, მაშინ მას თავდაპირველად არასწორად ნაჩვენები და შემდეგ შესწორებული ინფორმაციის მიმართ ჯარიმა არ დაეკისრება, თუმცა, საურავის დარიცხვა მოხდება.

მუხლი 125. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები

1. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო არავის არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა, თუ არა ამ კოდექსით დადგენილ საფუძველზე და წესით.

2. ერთი და იმავე საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო არავის არ შეიძლება დაეკისროს განმეორებითი პასუხისმგებლობა.

3. ამ კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის ფიზიკურ პირს იმ შემთხვევაში დაეკისრება პასუხისმგებლობა, თუ ეს სამართალდარღვევა საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად არ იწვევს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობას.

4. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო საწარმოს/ორგანიზაციის მიმართ საგადასახადო სანქციის გამოყენება არ ათავისუფლებს მის თანამდებობის პირებს, შესაბამისი საფუძვლების არსებობისას, საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული, სისხლისსამართლებრივი ან სხვა პასუხისმგებლობისაგან.

5. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის მიმართ საგადასახადო სანქციის გამოყენება არ ათავისუფლებს მას კუთვნილი გადასახადებისა და საურავის გადახდის ვალდებულებისაგან.

6. მემკვიდრე (უფლებამონაცვლე) პასუხისმგებელია გადასახადის გადამხდელისათვის დაკისრებული სანქციებისათვის, თუ მან მიიღო სამკვიდრო.

ამ მუხლით განსაზღვრულია საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის (საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება და მისი სახეები ამ კოდექსის 123-ე და 129-ე – 144-ე მუხლებითაა განსაზღვრული) პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები. ეს პრინციპებია:

1. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო პასუხისმგებლობის დაკისრება შეიძლება მხოლოდ ამ კოდექსით განსაზღვრული საფუძვლით და ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

2. თუ პირს რაიმე საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო დაეკისრა პასუხისმგებლობა, იმავე დარღვევის გამო მას არ შეიძლება განმეორებით დაეკისროს პასუხისმგებლობა.

3. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, *„ამ კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის ფიზიკურ პირს იმ შემთხვევაში დაეკისრება პასუხისმგებლობა, თუ ეს სამართალდარღვევა საქართველოს კანონმდებლობის[1] შესაბამისად არ იწვევს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობას“.* მაშასადამე, თუ ფიზიკური პირის მიერ ჩადენილი რომელიმე საგადასახადო სამართალდარღვევა კანონის შესაბამისად იწვევს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის დაკისრებას, მას არ შეიძლება დაეკისროს ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქცია.

4. თუ საწარმოს ან ორგანიზაციას საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო დაეკისრა საგადასახადო სანქცია (საურავი ან/და ჯარიმა), ეს არ ნიშნავს, რომ ამ საწარმოს/ორგანიზაციის თანამდებობის პირები თავისუფლდებიან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული, სისხლისსამართლებრივი ან სხვა პასუხისმგებლობისაგან, ცხადია, როდესაც არსებობს ასეთი პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველი.

5. ამ მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, *„საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის მიმართ საგადასახადო სანქციის გამოყენება არ ათავისუფლებს მას კუთვნილი გადასახადებისა და საურავის გადახდის ვალდებულებისაგან“.* ამ დებულებაში ხედმეტია სიტყვები „და საურავის“, ვინაიდან საგადასახადო სანქცია საურავსაც მოიცავს. გარდა ამისა, აქ ნახსენები არ არის „სხვა ვალდებული პირი“. ამიტომ, იმის გამო, რომ „საგადასახადო აგენტი“ შესაძლო ვალდებულ პირთაგან მხოლოდ ერთ-ერთია, გამოდის, რომ ეს ნორმა ეხება მხოლოდ გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო აგენტს, მაგრამ არ ეხება სხვა ვალდებულ პირებს (გარდა საგადასახადო აგენტისა), რაც, ცხადია, არასწორია და საჭიროა მისი გასწორება.

6. ამ ნუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, *„მემკვიდრე (უფლებამონაცვლე) პასუხისმგებელია გადასახადის გადამხდელისათვის დაკისრებული სანქციებისათვის, თუ მან მიიღო სამკვიდრო“.* ეს იმას ნიშნავს, რომ თუ მემკვიდრემ მიიღო სამკვიდრო, იგი ვალდებულია გადაიხადოს მამკვიდრებლისთვის დაკისრებული საურავები და ჯარიმები. ხუსტად ასევე, უფლებამონაცვლე ვალდებულია გადაიხადოს იმ პირისთვის დაკისრებული საურავები და ჯარიმები, ვისი უფლებამონაცვლეც იგი გახდა.

---

[1] უნდა აღინიშნოს, რომ აქ „კანონმდებლობის“ ნაცვლად უნდა ეწეროს „კანონის“, ვინაიდან ტერმინი „კანონმდებლობა“ მოიცავს კანონქვემდებარე აქტებსაც, სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრება კი მხოლოდ კანონის საფუძველზე შეიძლება.

უნდა აღინიშნოს, რომ ეს დებულება, ტერმინოლოგიური თვალსაზრისით, არასწორადაა ჩამოყალიბებული. საქმე ისაა, რომ ტერმინი „სამკეიდრო" გამოიყენება მხოლოდ მემკვიდრეობასთან დაკავშირებით, უფლებამონაცვლე კი იღებს არა სამკეიდროს, არამედ იგი უფლებრივად ჩაენაცვლება იმ პირს, ვისი უფლებამონაცვლეც გახდა და, შესაბამისად, მასზე გადადის არა მარტო მისი უფლებები, არამედ ვალდებულებებიც.

მუხლი 126. საგადასახადო სანქცია

1. საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

2. საგადასახადო სანქციები გამოიყენება საურავისა და ფულადი ჯარიმის სახით ამ კოდექსის XVIII თავით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

3. საგადასახადო სამართალდარღვევათა ერთობლიობისას საგადასახადო სანქცია გამოიყენება თითოეული სამართალდარღვევისათვის ცალ-ცალკე. ამასთან, უფრო მკაცრი სანქცია არ შთანთქავს ნაკლებად მკაცრ სანქციას.

4. საგადასახადო სანქციას საურავი არ ერიცხება.

ამ მუხლით განსაზღვრულია საგადასახადო სანქციის ცნება. ეს არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, რომელიც გამოიყენება გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირისათვის დაკისრებული საურავის ან/და ფულადი ჯარიმის სახით, ამ კოდექსის XVIII თავით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

თუ პირს ჩადენილი აქვს რამდენიმე საგადასახადო სამართალდარღვევა, მას თითოეული მათგანისთვის ცალ-ცალკე დაეკისრება შესაბამისი სანქცია და იგი ვალდებულია, გადაიხადოს ყველა დარღვევისთვის დაკისრებული საურავები და ჯარიმები.

საგადასახადო სანქციის სახით დაკისრებულ საურავსა და ჯარიმას, მიუხედავად იმისა, როდის იქნება იგი გადახდილი, საურავი არ ერიცხება.

მუხლი 127. საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ საქმის წარმოება

საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ საქმის წარმოება და მისი განხილვა, აგრეთვე შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღება ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ საქმის წარმოებას ახორციელებს და საგადასახადო სანქციის დაკისრების გადაწყვეტილებას იღებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის შესაბამისი საგადასახადო ინსპექცია, ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

მუხლი 128. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული დადგენილების ან სხვა გადაწყვეტილების გასაჩივრება

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული დადგენილება ან სხვა გადაწყვეტილება შეუძლია გაასაჩივროს პირმა, რომლის მიმართ გამოტანილია აღნიშნული დადგენილება ან სხვა გადაწყვეტილება ან მისმა კანონიერმა ან უფლებამოსილმა წარმომადგენელმა ამ კოდექსის VIII კარით დადგენილი წესით.

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული ნებისმიერი გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს ამ კოდექსის VIII კარით დადგენილი წესით ანუ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ან სასამართლოში. ამ გადაწყვეტილების გასაჩივრების უფლება აქვს პირს, რომელსაც დაეკისრა საგადასახადო სანქცია, ან მის კანონისმიერ ან უფლებამოსილ წარმომადგენელს (იხ. ამ კოდექსის 43-ე მუხლი).

თავი XVIII
საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები და პასუხისმგებლობა

მუხლი 129. საურავი

1. თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია გადაიხადოს შესაბამისი საურავი.

2. საურავის გადახდა ხორციელდება საგადასახადო დავალიანების თანხაზე დანამატის სახით, საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებების ან/და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გატარების მიუხედავად.

3. საურავის დარიცხვა ხორციელდება საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის „საგადასახადო მოთხოვნის“ წარდგენის ან

წარუდგენლობის მიუხედავად, თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. თუ საურავის დარიცხვის ვალდებულების ვადის დადგომის შემდეგ გადამხდელი გადაიხდის გადასახადის ძირითადი თანხის ნაწილს, გადახდის მომდევნო დღიდან საურავის დარიცხვა გაგრძელდება საგადასახადო დავალიანების ფაქტობრივად დარჩენილ ნაწილზე.

4. გაკოტრების საქმის წარმოების გახსნის, რეაბილიტაციის ან საგაკოტრებო მორიგების დამტკიცების შესახებ განჩინების კანონიერ ძალაში შესვლიდან შესაბამისი რეჟიმის დასრულებამდე, გაკოტრების ან რეაბილიტაციის რეჟიმში მყოფ საწარმოს ამ რეჟიმების დაწყებამდე არსებულ ვადაგადაცილებულ საგადასახადო დავალიანებებზე საურავი არ დაერიცხება.

5. საურავი შეადგენს საგადასახადო დავალიანების 0,07 პროცენტს ყოველი ვადაგადაცილებული დღისათვის. გადასახადის გადახდის ვადის გადაცილების შემთხვევაში გადასახადის გადახდის დღე ითვლება ვადაგადაცილებულ დღედ.

1. საურავი არის ძირითადი საგადასახადო სანქცია, რომელიც ეკისრება ნებისმიერ პირს, რომელმაც საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში არ გადაიხადა გადასახადი. ოღონდ, გადასახადის გადაუხდელობა საკმარისი არ არის იმისათვის, რომ პირს დაეკისროს საურავის დარიცხვისა და გადახდის ვალდებულება. ასეთი ვალდებულების არსებობისათვის აუცილებელია, რომ ამ პირს ჰქონდეს საგადასახადო დავალიანება (იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 24-ე ნაწილი). მაგალითად, თუ პირმა კანონით დადგენილ ვადაში არ გადაიხადა, ეთქვათ, სოციალური გადასახადი, ამ დროს კი მას 'სედმეტად გადახდილი ჰქონდა, ეთქვათ, დღგ, რომლის ოდენობაც გადასახდელი სოციალური გადასახადის ოდენობა'ზე მეტი ან მისი ტოლია, მას საურავი არ დაერიცხება, ხოლო თუ 'სედმეტად გადახდილი დღგ-ის ოდენობა გადასახდელი სოციალური გადასახადის ოდენობა'ზე ნაკლებია, საურავის დარიცხვა მოხდება მხოლოდ ამ თანხების სხვაობაზე.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ 'სედმეტად გადახდილი გადასახადის არსებობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გამოიყენოს ამ კოდექსის 71-ე მუხლით განსაზღვრული შესაძლებლობა, ჩაითვალოს ეს თანხის მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების ანგარიშში, გადაიტანოს იგი სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშებში ან/და მოითხოვოს მისი დაბრუნება.

2. საგადასახადო დავალიანების თანხას საურავი დაერიცხება მიუხედავად იმისა, გამოყენებულ იქნა თუ არა მოვალის მიმართ საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სხვა ღონისძიებები.

3. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საურავის დარიცხვა იწყება საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან, მიუხედავად იმისა, წარედგინა თუ არა მოვალეს „საგადასახადო მოთხოვნა", თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ეს იმას ნიშნავს, რომ საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემთხვევაში მოვალემ თავად უნდა გამოიანგარიშოს საგადასახადო დავალიანების ოდენობა და თავად უნდა დაარიცხოს მას საურავი. თუ საურავის დარიცხვის ვალდებულების ვადის დადგომის შემდეგ მოვალე გადაიხდის გადასახადის ძირითადი თანხის ნაწილს, გადახდის მომდევნო დღიდან საურავის დარიცხვა გაგრძელდება საგადასახადო დავალიანების ფაქტობრივად დარჩენილ ნაწილზე, ხოლო თუ მოვალე მთლიანად დაფარავს საგადასახადო დავალიანებას, გადახდის მომდევნო დღიდან შეწყდება საურავის დარიცხვა.

4. თუ სასამართლომ გამოიტანა განჩინება საწარმოს გაკოტრების საქმის წარმოების გახსნის, რეაბილიტაციის ან საგაკოტრებო მორიგების დამტკიცების შესახებ, გაკოტრების ან რეაბილიტაციის რეჟიმში მყოფ საწარმოს, ამ განჩინების კანონიერ ძალაში შესვლიდან შესაბამისი რეჟიმის დასრულებამდე, ამ რეჟიმების დაწყებამდე არსებულ ვადაგადაცილებულ საგადასახადო დავალიანებაზე საურავი არ დაერიცხება.

5. საურავის ოდენობა ტოლია საგადასახადო დავალიანების თანხის 0,07 პროცენტისა ყოველი ვადაგადაცილებული დღისათვის. ვადაგადაცილებული დღეების ათვლა იწყება შესაბამისი გადასახადის გადახდის ვადის ბოლო დღის მომდევნო დღიდან და მთავრდება გადასახადის გადახდის დღეს (ეს დღეც ვადაგადაცილებულ დღედ ითვლება).

განვიხილოთ ორი მაგალითი.

მაგალითი პირველი: ვთქვათ, გადასახდელი დღგ-ის ოდენობა იყო 1000 ლარი და იგი უნდა გადახდილიყო არა უგვიანეს 15 მაისისა, გადასახადის გადამხდელმა კი ეს თანხა გადაიხადა 10 ივნისს. ამ შემთხვევაში ვადაგადაცილებული დღეების რაოდენობა 26-ია (16 მაისიდან 10 ივნისის ჩათვლით), გადასახდელი საურავის ოდენობა კი — 1000 ლარი x 0,0007 x 26 დღე = 18,2 ლარი.

მაგალითი მეორე: ვთქვათ, გადასახდელი დღგ-ის ოდენობა იყო 1000 ლარი და იგი უნდა გადახდილიყო არა უგვიანეს 15 მაისისა, გადასახადის გადამხდელმა კი ამ თანხის ნაწილი — 600 ლარი — გადაიხადა მხოლოდ 10 ივნისს, ხოლო დანარჩენი 400 ლარი გადაიხადა 30 ივნისს. ამ შემთხვევაში ვადაგადაცილებული დღეების რაოდენობა 1000 ლარისთვის 26 დღეა (16 მაისიდან 10 ივნისის ჩათვლით), ხოლო 400 ლარისთვის — 20 დღე (11 ივნისიდან 30 ივნისის ჩათვლით). მაშასადამე, გადასახდელი საურავის ოდენობა

იქნება 1000 ლარი x 0,0007 x 26 დღე + 400 ლარი x 0,0007 x 20 დღე = 23,8 ლარი.

მუხლი 130. საბადასახადო ორგანოებში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე დადგომის წესის დარღვევა

1. საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე დადგომის წესის დარღვევა, კერძოდ, ეკონომიკური საქმიანობა საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვის გარეშე, –

იწვევს დაჯარიმებას ასეთი საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლების 10 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 100 ლარისა.

2. საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე აყვანისაგან თავის არიდება, კერძოდ, ეკონომიკური საქმიანობა საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვაზე აყვანის შესახებ განცხადების წარდგენისათვის დადგენილი ვადის ამოწურვიდან 90 დღეზე მეტ ხანს, –

იწვევს დაჯარიმებას ასეთი საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლების 20 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 1 000 ლარისა.

3. საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე აყვანისაგან თავის არიდება, კერძოდ, ეკონომიკური საქმიანობა საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვაზე აყვანის შესახებ განცხადების წარდგენისათვის დადგენილი ვადის ამოწურვიდან 180 დღეზე მეტ ხანს, –

იწვევს დაჯარიმებას ასეთი საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლების 50 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 5 000 ლარისა.

ამ მუხლით დაწესებულია ჯარიმა საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე დადგომის წესის დარღვევისთვის. ჯარიმის სიდიდე დამოკიდებულია იმაზე, თუ გადასახადის გადამხდელი უსმოყალიშნულია აღრიცხვის გარეშე რამდენად დიდი დროის განმავლობაში ეწეოდა ეკონომიკურ საქმიანობას (იხ. ამ კოდექსის მე-13 მუხლი). მაშასადამე, ამ მუხლით დაწესებული ჯარიმის დაკისრებისთვის მნიშვნელოვანია გამოვარკვიოთ საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე დადგომის ვალდებულების ვადა.

ეს ვადა განსაზღვრულია ამ კოდექსის მე-100 მუხლით, რომლის თანახმადაც, საწარმო, ორგანიზაცია და მეწარმე ფიზიკური პირი ვალდებულია, რეგისტრაციიდან (იგულისხმება იურიდიულ

პირად რეგისტრაცია)[1] ან ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებიდან, ხოლო „მეწარმეთა შესახებ" კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტით განსაზღვრული ფიზიკური პირი[2] – ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებიდან 10 დღის ვადაში განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ინსპექციას (თავისი საქმიანობის ადგილის მიხედვით) საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანის შესახებ, ხოლო სხვა ფიზიკური პირი ვალდებულია მიმდინარე გადასახადების გადახდის ან საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის ამოწურვამდე, სულ ცოტა 10 დღით ადრე, განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ინსპექციას (თავისი საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით) გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მისაღებად.

თუ პირმა ამ ვადების ამოწურვიდან 90 დღის ვადაში (იგულისხმება სამუშაო დღეები, იხ. მე-4 მუხლის კომენტარები) ამ მუხლში აღნიშნული განცხადებით არ მიმართა საგადასახადო ინსპექციას, იგი დაჯარიმდება ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული თანხით; თუ ეს ვადა 90 დღეზე მეტი, მაგრამ 181 დღეზე ნაკლები აღმოჩნდა – ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული თანხით, ხოლო თუ ეს ვადა 180 დღეზე მეტი აღმოჩნდა – ამ მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრული თანხით.

---

[1] ამ ნორმამ ახსრი დაკარგა „მეწარმეთა შესახებ" კანონის მიხედვით განსაზღვრული საწარმოსთვის, ვინაიდან 2005 წლის 24 ივნისს ამ კანონში შეეიდა ცვლილება, რომლის თანახმადაც იურიდიულ პირად საწარმოს რეგისტრაციას ახდენს საგადასახადო ორგანო და არა სასამართლო. მაშასადამე, „მეწარმეთა შესახებ" კანონის მიხედვით იურიდიულ პირად რეგისტრირებულ საწარმოს აღარ სჭირდება დამატებითი მოქმედება და რაიმე ვადა გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის – ეს რეგისტრაცია განხორციელდება იურიდიულ პირად საწარმოს რეგისტრაციის თანადროულად. ამის შესაბამისად საჭიროა სათანადო ცვლილების შეტანა ამ კოდექსის მე-100 და 101-ე მუხლების პირველ ნაწილებში.

[2] *„სამეწარმეო საქმიანობად არ ჩაითვლება ფიზიკური პირების სახელოსნოებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტურული, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის, საგადასახადო კონსულტანტობა), სასოფლო-სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობა; სასოფლო-სამეურნეო და სატყეო-სამეურნეო წარმოებები შეიძლება არსებობდეს 2.1 მუხლში გათვალისწინებული ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით, თუ მათი მფლობელი რეგისტრაციაში გატარდება. რეგისტრაცია საჭიროა, თუ წარმოებაში მუდმივად დასაქმებულია მფლობელის ოჯახის არაწევრი ხუთი პირი მაინც"* [კანონი „მეწარმეთა შესახებ", მუხლი 1.2].

მუხლი 131. საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენა

1. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევა, –

იწვევს დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის საფუძველზე დამატებით გადასახდელი თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ (არასრულ) საგადასახადო თვეზე, მაგრამ არანაკლებ 200 ლარისა აღნიშნული დეკლარაციის წარუდგენლობის ყოველი სრული (არასრული) თვისათვის.

2. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის განზრახ წარუდგენლობა გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, კერძოდ, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის ამოწურვიდან ერთ წელზე მეტი ხნით საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა, თუ ასეთი მოქმედების შედეგად გადაუხდელი გადასახადის თანხა აღემატება 25 000 ლარს, განიხილება გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებად და იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ამასთან, სისხლისსამართლებრივი დევნა არ დაიწყება, თუ „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში დაიფარება დამატებით გადასახდელად დაკისრებული გადასახადების ძირითადი თანხა. (შეიცვალა 01.07.2005, №1858)

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილით დაწესებულია ჯარიმა საგადასახადო ორგანოსთვის საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის. ჯარიმის ოდენობა განისაზღვრება „ამ დეკლარაციის საფუძველზე დამატებით გადასახდელი თანხის“ მიხედვით, ანუ ამ დეკლარაციის საფუძველზე გადასახდელი თანხის მხოლოდ იმ ნაწილის მიხედვით, რომელიც გადახდილი არ იყო.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულია პასუხისმგებლობა საგადასახადო დეკლარაციის განსრახ წარუდგენლობისთვის, გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით. გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდებად ითვლება საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა, ამისათვის დადგენილი ვადის ამოწურვიდან ერთ წელზე მეტი დროის განმავლობაში, თუ ასეთი მოქმედების შედეგად გადაუხდელი გადასახადის თანხა აღემატება 25000 ლარს. ასეთი მოქმედება იწვევს გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონ-

მდებლობის შესაბამისად. მაგრამ თუ ამ პირმა „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში დაფარა დამატებით გადასახდელად დაკისრებული გადასახადების ძირითადი თანხა, მისი სისხლისსამართლებრივი დევნა არ დაიწყება. აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ თუ ამ მუხლის შესაბამისად ფიზიკურ პირს დაკისრა სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა, ამ კოდექსის 125-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, მას აღარ დაეკისრება ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა.

მუხლი 132. გადასახადების შემცირება (შეიცვალა 01.07.2005, №1858)

1. საგადასახადო დეკლარაციაში ან/და გაანგარიშებებში გადასახადის ოდენობის 15 000 ლარამდე შემცირება, –

იწვევს დაჯარიმებას შემცირებული თანხის 25 პროცენტის ოდენობით.

2. საგადასახადო დეკლარაციაში ან/და გაანგარიშებებში გადასახადის 15 000-დან 25 000 ლარამდე ფარგლებში შემცირება, –

იწვევს დაჯარიმებას შემცირებული თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

3. საგადასახადო დეკლარაციაში ან/და გაანგარიშებებში გადასახადის 25 000 ლარით ან უფრო მეტით შემცირება, –

იწვევს დაჯარიმებას შემცირებული თანხის 75 პროცენტის ოდენობით.

4. თუ დამალული გადასახადების ოდენობა აღემატება 25 000 ლარს, განიხილება დიდი ოდენობით გადასახადებისაგან თავის არიდებად და იწვევს იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ამასთან, სისხლისსამართლებრივი დევნა არ დაიწყება, თუ „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში დაიფარება დამატებით გადასახდელად დაკისრებული გადასახადების ძირითადი თანხა.

1. ამ მუხლით დაწესებულია ჯარიმა საგადასახადო დეკლარაციაში ან/და გაანგარიშებებში გადასახადის ოდენობის შემცირებისათვის. პირველი ნაწილით განსაზღვრულია ჯარიმის ოდენობა იმ შემთხვევისთვის, როდესაც შემცირებული გადასახადის ოდენობა 15000 ლარზე ნაკლებია, მე-2 ნაწილით – როდესაც 15000-დან 25000 ლარამდეა, ხოლო მე-3 ნაწილით – როდესაც 25000 ლარი ან უფრო მეტია.

2. ამ მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია პასუხისმგებლობა გადასახადის დამალვისთვის, როდესაც დამალული გადასახადის ოდენობა 25000 ლარს აღემატება. ასეთი ოდენობის გადასა-

ხადის დამალვა ითვლება დიდი ოდენობით გადასახადებისაგან თავის არიდებად და იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად. მაგრამ თუ ვალდებულმა პირმა „საგადასახადო მოთხოვნის" მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში დაფარა დამატებით გადასახდელად დაკისრებული გადასახადების ძირითადი თანხა, მისი სისხლისსამართლებრივი დევნა არ დაიწყება. აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ თუ ამ მუხლის შესაბამისად ფიზიკურ პირს დაეკისრა სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა, ამ კოდექსის 125-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, მას ალარ დაეკისრება ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა.

მუხლი 133. შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევა

1. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადებით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევა ჩადენილი ერთ საგადასახადო პერიოდში, –

იწვევს დაჯარიმებას 1 000 ლარის ოდენობით.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი ერთ საგადასახადო პერიოდზე მეტი ხნის განმავლობაში, –

იწვევს დაჯარიმებას ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმის სამმაგი ოდენობით.

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, თუ მან საგადასახადო ბაზის შემცირება გამოიწვია, –

იწვევს დაჯარიმებას გადაუხდელი გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის სამმაგი ოდენობისა.

4. საგადასახადო ორგანოს მიერ რეალიზაციის ეტაპზე შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტების გარეშე არსებული საქონლის (მატერიალური ფასეულობების) გამოვლენა, –

იწვევს დაჯარიმებას ასეთი საქონლის (მატერიალური ფასეულობების) ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით.

5. ამ მუხლის მიზნებისათვის შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადებით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევად ითვლება პირველადი დოკუმენტების, სასაქონლო ზედნადებების (დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების)[1],

---

1 ამ ნაწილის ტექსტში სიტყვათა ჯგუფში *„სასაქონლო ზედნადებების (დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების)"* ფრჩხილები არასწორადაა

საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრების უქონლობა, ან დადგენილი წესის დარღვევით მათი წარმოება, სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადახდის ნიშნის ან/და დალუქვის გარეშე შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის არსებობა, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე და ანგარიშგებაში გადასახადის გადამხდელის სამეურნეო ოპერაციების, ფულადი სახსრების, მატერიალური ფასეულობების, არამატერიალური აქტივებისა და ფინანსური დაბანდებების სისტემატურად (კალენდარული წლის განმავლობაში ორჯერ და მეტჯერ) არადროულად ან არასწორად ასახვა.

1. ამ მუხლით დაწესებულია ჯარიმა გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო აგენტის მიერ შემოსაელებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადებით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევისათვის. აღრიცხვის წესის ისეთ დარღვევად, რისთვისაც დაწესებულია ჯარიმა, ამ მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ითელება:

- პირველადი დოკუმენტების (ამ ცნების განმარტებისთვის იხ. ამ კოდექსის 93-ე მუხლის მე-2 ნაწილი), სასაქონლო ზედნადებების ან ლღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრების უქონლობა ან დადგენილი წესის დარღვევით მათი წარმოება;
- სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადახდის ნიშნის ან/და დალუქვის გარეშე შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის არსებობა;
- ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე და ანგარიშგებაში სამეურნეო ოპერაციების, ფულადი სახსრების, მატერიალური ფასეულობების, არამატერიალური აქტივებისა და ფინანსური

გამოყენებული. ტრადიციულად ფრჩხილებში მოთავსებული სიტყვის ან სიტყვათა ჯგუფის მეშვეობით ხდება საკუთრივ წინადადების მთელი შინაარსის ან მისი რომელიმე წევრის ლექსიკური მნიშვნელობის დაკონკრეტება და დაზუსტება. ცხადია, რომ ანგარიშ-ფაქტურა არ არის სასაქონლო ზედნადების არც დაკონკრეტება და არც დაზუსტება. მაშ, როგორ უნდა გაიგოთ სიტყვათა *ზემოთ წარმოდგენილი* ჯგუფის შინაარსი? თუ გაითვალისწინებთ საკანონმდებლო პრაქტიკაში ფრჩხილების არასწორად გამოყენების შემთხვევებს და მათში ნადებულ ნამდვილ შინაარსს, უნდა დაეასკვნათ, რომ მოცემულ შემთხვევაში ზემოხსენებული სიტყვათა ჯგუფი აღნიშნავს ნახსენები ორი ცნებიდან – სასაქონლო ზედნადებიდან და ლღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურიდან – ერთ-ერთს, ანუ მოცემული წინადადება ასე უნდა გაიგოთ: *„...აღრიცხვის წესის დარღვევად ითელება ... სასაქონლო ზედნადებების ან ლღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ... უქონლობა, ან დადგენილი წესის დარღვევით მათი წარმოება“.*

დაბანდებების სისტემატურად, ანუ კალენდარული წლის განმავლობაში ორჯერ და მეტჯერ, არაერთგულად ან არასწორად ასახვა.

2. ამ მუხლის პირველი, მე-2 და მე-3 ნაწილების თანახმად, ზემოაღნიშნული აღრიცხვის წესის დარღვევის შემთხვევაში, თუ ეს დარღვევა ერთ საგადასახადო პერიოდში (ამ ცნების განმარტებისთვის იხ. ამ კოდექსის 64-ე მუხლი) მოხდა, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ჯარიმდება 1000 ლარით, თუ დარღვევა ერთ საგადასახადო პერიოდზე მეტი ხნის განმავლობაში მოხდა – 3000 ლარით, ხოლო თუ ამ დარღვევამ საგადასახადო ბაზის შემცირება გამოიწვია – გადაუხდელი გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ სულ ცოტა 3000 ლარით.

3. ამ მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო ორგანომ გამოავლინა, რომ გადასახადის გადამხდელი ეწევა ისეთი საქონლის (მატერიალური ფასეულობების) რეალიზაციას, რომლის შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტებიც არა აქვს, იგი დაჯარიმდება ასეთი საქონლის (მატერიალური ფასეულობების) ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით. უნდა აღინიშნოს, რომ ეს ნორმა ორაზროვანია: გაუგებარია, რა ღირებულება უნდა იქნეს აღებული ჯარიმის ოდენობის დასადგენად – ის ღირებულება, რომლითაც გადასახადის გადამხდელი ეწევა საქონლის რეალიზაციას თუ საბაზრო ღირებულება?

მუხლი 134. გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობა

1. საგადასახადო აგენტის მიერ გადახდის წყაროსთან გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის დაუკავებლობა ან/და დაკავებული გადასახადის თანხის ბიუჯეტში არასრულად გადარიცხვა (გადახდა), –

იწვევს დაჯარიმებას დაუკავებელი (გადასარიცხი)[1] თანხის 10 პროცენტის ოდენობით.

2. ხელფასის გაცემაზე პასუხისმგებელი პირის (ასეთ პირებს შორის თანამდებობით (რანგით) ყველაზე მაღლა მდგომის, მეწარმე ფიზიკური პირის გარდა) მიერ ხელფასზე დასაკავებელი ან/და გადასახდელი (საშემოსავლო, სოციალური) გადასახადების დაუკავებლობა ან/და ბიუჯეტში გადახდის მოვალეობის შეუსრულებლობა, –

---

[1] აქაც არასწორადაა გამოყენებული ფრჩხილები. „გადასარიცხი" „დაუკავებლის" არც დაკონკრეტება და არც დაზუსტება, ამიტომ უნდა ეწეროს „დაუკავებელი/გადასარიცხი" ან „დაუკავებელი ან გადასარიცხი (თუ ეს თანხა დაკავებული იყო)".

იწვევს დაჯარიმებას მინიმალური ხელფასის ორმოცდაათმაგი ოდენობით.

ამ მუხლით დაწესებულია ჯარიმა საგადასახადო აგენტის მიერ გადახდის წყაროსთან გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის დაუკავებლობის ან/და დაკავებული გადასახადის თანხის ბიუჯეტში არასრულად გადარიცხვის (გადახდის), აგრეთვე სოციალური გადასახადის ბიუჯეტში გადარიცხვის (გადახდის) მოუალეობის შეუსრულებლობის გამო.

ასეთი დარღვევის შემთხვევაში, ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო აგენტი ჯარიმდება დაუკავებელი ან გადასარიცხი (თუ ეს თანხა დაკავებული იყო) თანხის 10 პროცენტის ოდენობით.

გარდა ამისა, ასეთი დარღვევის შემთხვევაში, თუ ეს დარღვევა საწარმოში ან ორგანიზაციაში (ამ ტერმინთა განმარტებისთვის იხ. ამ კოდექსის 25-ე და 30-ე მუხლები) მოხდა, მინიმალური ხელფასის ორმოცდაათმაგი ოდენობით ჯარიმდება საწარმოში/ორგანიზაციაში ხელფასის გაცემისთვის პასუხისმგებელი პირიც. თუ ასეთი პასუხისმგებელი პირი ერთზე მეტია, დაჯარიმდება მათ შორის თანამდებობით (რანგით) ყველაზე მაღლა მდგომი. ეს ჯარიმა არ ეკისრება მეწარმე ფიზიკურ პირს.

მუხლი 135. საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევა

საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის მიერ საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევა, ამ კოდექსის შესაბამისად შევიდეს და დაათვალიეროს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ტერიტორიები და შენობა-ნაგებობები, –

იწვევს დაჯარიმებას 100 ლარის ოდენობით.

თუ საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას გადასახადის გადამხდელმა ან საგადასახადო აგენტმა წინააღმდეგობა გაუწია საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირს, ამ კოდექსის შესაბამისად შესულიყო და დაეთვალიერებინა (ამ ცნების – „დათვალიერების“ – განმარტებისთვის იხ. ამ კოდექსის 109-ე მუხლი) მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ტერიტორია და შენობა-ნაგებობები, იგი დაჯარიმდება 100 ლარის ოდენობით.

მუხლი 136. ყადაღადადებული ქონების მფლობელობის, სარგებლობის ან/და ბანკარგვის წესის დარღვევა

ყადაღადადებული ქონების მფლობელობის, სარგებლობის ან/და განკარგვის ამ კოდექსით დადგენილი წესის დარღვევა, –

იწვევს დაჯარიმებას 3 000 ლარის ოდენობით.

ყადაღადადებული ქონების მფლობელობის, სარგებლობისა და განკარგვის წესი დადგენილია ამ კოდექსის 87-ე მუხლით.

მუხლი 137. საგადასახადო ორგანოსათვის სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარუდგენლობა

გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარუდგენლობა, ისევე როგორც არსებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენაზე უარი, აგრეთვე აღნიშნული დოკუმენტაციის ან/და ინფორმაციის წარდგენისაგან თავის არიდება, –

იწვევს დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით.

თუ გადასახადის გადამხდელმა, საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა საგადასახადო ორგანოს არ წარუდგინა საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სააღრიცხვო დოკუმენტაცია (ამ ცნების განმარტებისთვის იხ. ამ კოდექსის 93-ე – 97-ე მუხლები) ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია, ან უარი განაცხადა, ანდა თავი აარიდა მის წარდგენას, იგი დაჯარიმდება 200 ლარის ოდენობით.

მუხლი 138. გადასახადის არასწორი ჩათვლა ან დაბრუნება

გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტების წარდგენა, რაც იძლევა გადახდილი გადასახადის მომავალ საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში ჩათვლის ან დაბრუნების საფუძველს, –

იწვევს დაჯარიმებას ჩასათვლელი ან დასაბრუნებელი თანხის 300 პროცენტის ოდენობით.

თუ გადასახადის გადამხდელმა, საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტები, რამაც მას მისცა

გადახდილი გადასახადის დაბრუნების ან მომაკლებული საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში მისი ჩათვლის მოთხოვნის უფლება, იგი დაჯარიმდება ჩასათვლელი ან დასაბრუნებელი თანხის სამმაგი ოდენობით.

მუხლი 139. მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევა

1. მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გარეშე მუშაობა ან მათი გამოუყენებლობა, თუ ასეთი ვალდებულება დადგენილია საქართველოს კანონმდებლობით, –

იწვევს დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.

2. ნაღთობპროდუქტებით ვაჭრობის შემთხვევაში მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გარეშე მუშაობა ან მათი გამოუყენებლობა, –

იწვევს დაჯარიმებას 600 ლარის ოდენობით.

3. მყიდველზე ჩეკის გაუცემლობა ან ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება, –

იწვევს დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით.

4. ნაღთობპროდუქტებით ვაჭრობისას მყიდველზე ჩეკის გაუცემლობა ან ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება, –

იწვევს დაჯარიმებას 300 ლარის ოდენობით.

5. ავტოგასამართ სადგურში მადოზირებელი და მრიცხველი მექანიზმების საქსტანდარტისა და საგადასახადო ორგანოს ლუქტის გარეშე მუშაობა, –

იწვევს დაჯარიმებას 700 ლარის ოდენობით.

1. ამთავითვე აღვნიშნოთ, რომ ამ მუხლის მე-5 ნაწილი არ შეესაბამება მუხლის სათაურს და უმჯობესი იქნება მისი ცალკე მუხლად ჩამოყალიბება. რაც შეეხება საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესს, იგი დადგენილია კანონით „მომხმარებლებთან ფულადი ანგარიშსწორების განხორციელებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების შესახებ“. ამ კანონის თანახმად, *„სამეწარმეო საქმიანობის განმახორციელებელი პირების მიერ მომხმარებლებთან სამეურნეო ოპერაციების წარმოებისა და მომსახურების გაწევის პროცესში ნაღდი ფულით ანგარიშსწორება ხდება მხოლოდ ... საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენებით ...“* [მუხლი 2.1]. ამავე კანონის თანახმად, *„საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების აუცილებლობისაგან თავისუფლდებიან:*

ა) პირები, რომლებიც არიან ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელები[1];

ბ) პირები მომხმარებლებთან ანგარიშსწორების იმ ნაწილში, სადაც გამოიყენება საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით დამტკიცებული მკაცრი ანგარიშსწორების ფორმის ქვითრები, საგზურები, ბილეთები, ტალონები, საფოსტო გადასახადის ნიშნები ან ქვითრებთან გათანაბრებული სხვა საბუთები" [მუხლი 7].

ამ კოდექსის წინამდებარე მუხლის პირველი – მე-4 ნაწილებით დადგენილია იმ პირთა პასუხისმგებლობა, ვისაც ჩამოთვლილი კანონით ეკრძალება საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენება.

2. ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გარეშე მუშაობის ან მათი გამოუყენებლობისათვის პირი ჯარიმდება 500 ლარის, ხოლო თუ ეს პირი ნაეთობპროდუქტებით ვაჭრობს – 600 ლარის ოდენობით.

3. ამ მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილების თანახმად, მყიდველისთვის ჩეკის მიუცემლობისთვის ან ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩაწერებისთვის პირი ჯარიმდება 200 ლარის, ხოლო თუ ეს პირი ნავთობპროდუქტებით ვაჭრობს – 300 ლარის ოდენობით.

მუხლი 140. დღგ-ისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევა

დღგ-ისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს გადახდება შემდეგი ჯარიმები:

ა) დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში – რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი;

ბ) დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასწორად შევსების შემთხვევაში, თუ ეს იწვევს დღგ-ის თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი;

---

[1] უნდა აღინიშნოს, რომ ამჟამად საქართველოში მოქმედი ფიქსირებული გადასახადი არ არსებობს. ცალკეულ გადასახადებში (აქციზი, საითამაშო ბიზნესის გადასახადი) გამოიყენება გადასახადის ფიქსირებული განაკვეთი, მაგრამ ეს არ არის ფიქსირებული გადასახადი, რომელიც წარმოადგენს გადასახადის სახეობას. ამდენად, ეს ნორმა „მკვდარი" ნორმაა.

გ) მყიდველის მოთხოვნისას მისთვის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიუცემლობის შემთხვევაში – ოპერაციის მიხედვით დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი;

დ) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასრული შევსებისათვის, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც შესაბამის ველში ჩასაწერი ინფორმაცია არსებობს, ან იგი არ იწვევს დღგ-ის თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას – 200 ლარის ოდენობით.

1. ამ მუხლის „ა" ქვეპუნქტის თანახმად, პირი ჯარიმდება, თუ იგი ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე. ცხადია, ეს ეხება მხოლოდ იმ პირს, რომელიც ვალდებულია დარეგისტრირდეს დღგ-ის გადამხდელად (იხ. ამ კოდექსის 220-ე და 221-ე მუხლები).

2. ამ მუხლის „ბ" ქვეპუნქტის თანახმად, პირი ჯარიმდება დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასწორად შევსებისათვის, ოღონდ, მხოლოდ მაშინ, თუ ეს იწვევს დღგ-ის თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის გაზრდას.

3. ამ მუხლის „დ" ქვეპუნქტის თანახმად, პირი ჯარიმდება დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასრული შევსებისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამის ველში ჩასაწერი ინფორმაციის შეუტანლობა არ იწვევს დღგ-ის თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის გაზრდას, ანდა როდესაც ასეთი ინფორმაცია არსებობს. ინფორმაციის არსებობაში იგულისხმება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც ინახება საგადასახადო ორგანოში, მაგალითად, გადასახადის გადამხდელის რომელიმე რეკვიზიტი, თუ ანგარიშ-ფაქტურაში ჩაწერილი სხვა რეკვიზიტი იძლევა გადასახადის გადამხდელის სუსტად დადგენის შესაძლებლობას.

მუხლი 141. გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებისა და გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საგადახდო დავალების შესრულების ვადის დარღვევა

ბანკების და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციების მიერ ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების ან გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საგადახდო დავალების საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში შეუსრულებლობა, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისთვის ან ვალდებული პირისათვის საგადახდო დავალების შეუსრულებლად დაბრუნება, –

იწვევს დაჯარიმებას საგადახდო დავალებაში (საინკასო დავალებაში) მითითებული თანხის 2 პროცენტის ოდენობით ყოველი დაგვიანებული დღისათვის.

ამ მუხლით დაწესებულია ჯარიმა, რომელიც დაეკისრება ბანკს და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელ სხვა ორგანიზაციას, თუ იგი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში არ შეასრულებს საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებას ან გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საგადახდო დავალებას, ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე, ან თუ იგი შეუსრულებლად დაუბრუნებს საგადახდო დავალებას გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს.

მუხლი 142. ბანკების მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის ანგარიშის გახსნის წესის დარღვევა და გადასახადის გადამხდელის ანგარიშებზე ოპერაციების შეჩერების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებების შეუსრულებლობა

1. ბანკების და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციების მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისათვის საბანკო ან/და სხვა ანგარიშების გახსნა იმ დოკუმენტების წარდგენის გარეშე, რომლითაც დასტურდება საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება (გარდა უცხოური საწარმოს და ფიზიკური პირებისა, რომლებიც არ ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას), აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ანგარიშებზე ოპერაციების შეჩერების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების არსებობისას ამ გადასახადის გადამხდელისათვის სხვა ანგარიშის გახსნა, –

იწვევს დაჯარიმებას გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ანგარიშებზე შესრულებული გასავლის ოპერაციების თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 500 ლარისა.

2. ბანკების და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციების მიერ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის საბანკო ან/და სხვა ანგარიშების გახსნის ან დახურვის შესახებ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში ინფორმაციის წარუდგენლობა, –

იწვევს დაჯარიმებას 300 ლარის ოდენობით თითოეულ ანგარიშზე.

3. ბანკების და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციების მიერ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ანგარიშებზე ოპერაციების შეჩერების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების შეუსრულებლობა, –

იწვევს დაჯარიმებას იმ თანხის 20 პროცენტის ოდენობით, რომელიც გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის დავალების შესაბამისად გადაირიცხა სხვა პირებზე, მაგრამ არა უმეტეს დავალიანების თანხის ოდენობისა.

4. ბანკის მიერ საგადასახადო ორგანოსაგან წერილობითი ნებართვის მიუღებლად გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის უზრუნველყოფის სადეპოზიტო ანგარიშზე არსებული თანხის განკარგვა, –

იწვევს დაჯარიმებას განკარგული თანხის 100 პროცენტის ოდენობით.

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი ნორმა შინაარსობრივად წინააღმდეგობრივია. მართლაც, ამ ნორმის თანახმად, ბანკი ან საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაცია დაჯარიმდება, თუ მან გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო აგენტს ანგარიში გაუხსნა იმ დოკუმენტების წარდგენის გარეშე, რომლითაც დასტურდება საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება (გარდა უცხოური საწარმოსი და **ფიზიკური პირებისა, რომლებიც არ ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას**). ეს სანქცია, გარდა ხაზგასმული ნაწილისა, მთლიანად შეესაბამება ამ კოდექსის 103-ე მუხლით განსაზღვრულ ვალდებულებას: ბანკი ან საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაცია ვალდებულია, მეწარმე ფიზიკურ პირს, საწარმოს და ორგანიზაციას საბანკო ანგარიში გაუხსნას მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის შემდეგ, გარდა უცხოური საწარმოსათვის საბანკო ანგარიშის გახსნის შემთხვევისა. რაც შეეხება ტექსტის ხაზგასმულ ნაწილს, იგი სერიოზულ პრობლემას ქმნის, ვინაიდან გამოდის, რომ საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების დამადასტურებელი დოკუმენტის გარეშე ანგარიში არ უნდა გაუხსნან არც ერთ ფიზიკურ პირს, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას (ეს ეწინააღმდეგება 103-ე მუხლით დადგენილ ნორმას). ამ კოდექსის მე-13 მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად კი, ფულადი სახსრების განთავსება ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში არის არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობა. მა-

შესადამე. ბანკში ანგარიშის გახსნა და ანგარიშზე 1 თეთრის შეტანა უკვე ეკონომიკური საქმიანობაა და გამოდის, რომ ყველა, ვინც კი მოინდომებს ბანკში ანგარიშის გახსნას, წინასწარ უნდა დარეგისტრირდეს გადასახადის გადამხდელად[1]. მაგრამ ეს ეწინააღმდეგება ამ კოდექსით დადგენილ ნორმას, რომლითაც განსაზღვრულია ყველა ის პირი, რომელიც ვალდებულია დადგეს საგადასახადო აღრიცხვაზე (იხ. ამ კოდექსის მე-100 მუხლი), ხოლო თუ ბანკში ანგარიშის გახსნის მსურველი არ მიეკუთვნება ამ კატეგორიას, მას არ ექალება საგადასახადო აღრიცხვაზე დადგომა.

ისმის კითხვა, ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, როგორ უნდა მოიქცეს ბანკი და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაცია, რათა არ დაჯარიმდეს? კლიენტისთვის ანგარიშის გახსნისას მან მხოლოდ ამ კოდექსის 103-ე მუხლით განსაზღვრულ პირებს უნდა მოსთხოვოს საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენა თუ ნებისმიერ სხვა პირსაც?

პასუხი, ჩვენი აზრით, საკმაოდ მარტივია. ამ მუხლით და, საერთოდ, VII კარით, განსაზღვრულია, რა არის საგადასახადო სამართალდარღვევა და რა პასუხისმგებლობა ეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენს (იხ. ამ კოდექსის 123-ე მუხლის კომენტარები). საგადასახადო სამართალდარღვევა არის ამ კოდექსით დადგენილი წესის ან/და აკრძალვის დარღვევა. ეს წესები და აკრძალვები ამ კოდექსის სხვა ნაწილებით არის დადგენილი, XVIII თავით კი განსაზღვრულია, ამ წესებიდან და აკრძალვებიდან რომელთა დარღვევა ითვლება საგადასახადო სამართალდარღვევად. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ბანკისა და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციისთვის დადგენილ ვალდებულებებში არ შედის ფიზიკური პირისაგან, გარდა მეწარმე ფიზიკური პირისა, გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის მოთხოვნა. მიუხედავად ამისა, წინამდებარე მუხლით დაწესებულია სანქცია ასეთი დოკუმენტის გარეშე ანგარიშის გახსნისათვის, რაც ცხადია, არასწორია. ***არ შეიძლება სან-***

---

[1] უნდა შევნიშნოთ, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 22 აპრილის №279 ბრძანებით დამტკიცებული „ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ ინსტრუქციის თანახმად, საბანკო ანგარიშზე განთავსებული თანხა არ ითვლება ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ქონებად და ქონების გადასახადით არ იბეგრება. ამასთან დაკავშირებით იხ. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-3 ნაწილის კომენტარი.

ქციის დაწესება ისეთი მოქმედების შეუსრულებლობისათვის, რომლის შესრულების ვალდებულებაც კანონით დაწესებული არ ყოფილა და ისეთი მოქმედებისათვის, რომლის შესრულებაც აკრძალული არ არის!

მაშასადამე, ამ მუხლის პირველ ნაწილში ფრჩხილებში მოთავსებული ფრაზის ერთი ნაწილი, სახელდობრ, სიტყვები „და ფიზიკური პირებისა, რომლებიც არ ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას“ არ შეესაბამება კანონს და მხედველობაში არ უნდა იქნეს მიღებული. კანონთან შესაბამისობა აღდგება, თუ ეს სიტყვები შეიცვლება სიტყვებით „და არამეწარმე ფიზიკური პირებისა“.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ბანკმა ან საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელმა სხვა ორგანიზაციამ ანგარიში გაუხსნა ან დაუხურა გადასახადის გადამხდელს ან საგადასახადო აგენტს და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში ეს ინფორმაცია არ წარუდგინა საგადასახადო ორგანოს, იგი 300 ლარით დაჯარიმდება თითოეული წარუდგენელი ინფორმაციისთვის. ამ კოდექსის თანახმად, ანგარიშის გახსნის შესახებ ინფორმაციის წარდგენის ვადა 3 დღეა [მუხლი 103.გ], რაც შეეხება ანგარიშის დახურვის შესახებ ინფორმაციის წარდგენის ვადას, ამ კოდექსით ის განსაზღვრული არ არის.

3. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ ბანკმა ან საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელმა სხვა ორგანიზაციამ არ შეასრულა საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის ან საგადასახადო აგენტის „ანგარიშებზე ოპერაციის შეჩერების შესახებ“, იგი დაჯარიმდება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის დავალების შესაბამისად, მესამე პირებისათვის გადარიცხული თანხის 20 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არა უმეტეს „დაკალიანების თანხის“ ოდენობისა.

ეს ნორმა იურიდიული ტექნიკის თვალსაზრისით არასწორად არის ჩამოყალიბებული: ამ კოდექსის მიხედვით არ არსებობს „ანგარიშებზე ოპერაციის შეჩერების“ ცნება და იმისათვის, რომ გავარკვიოთ, რა იგულისხმება ამ ნორმაში, უნდა ვნახოთ, ეს კოდექსი რის უფლებას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის საბანკო და სხვა ანგარიშების მიმართ და რა ვალდებულება ეკისრება ამ დროს ბანკსა და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელ სხვა ორგანიზაციას, როდესაც საქმე ეხება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის დაკალიანებას. ეს საკითხები განსაზღვრულია ამ კოდექსის 70-ე, 87-ე და 89-ე მუხლებით. ამ მუხლებით დადგენილი დებულებების ანალიზისა და წინამდებარე ნორმის საფუძველზე შეიძლება დავასკვნათ, რომ „ანგარიშებზე ოპერაციის

შეჩერებაში“ იგულისხმება ანგარიშზე ყადაღის დადება და საინკასო დავალება, ხოლო „დავალიანების თანხაში“ – აღიარებული საგადასახადო დავალიანების თანხა, ვინაიდან ანგარიშზე ყადაღის დადება და საინკასო დავალების მიცემა შეიძლება მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში.

აუცილებლად მიგვაჩნია ამ ნორმის შესწორება, რადგან კანონის ნორმა არაორაზროვანი და ნათელი უნდა იყოს და საჭირო არ უნდა გახდეს იმის ძიება, რა იგულისხმება მასში.

4. ამ მუხლის მე-4 ნაწილში ნახსენები *„უზრუნველყოფის დეპოზიტი ანგარიშზე არსებული თანხა“* არის „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულების უზრუნველსაყოფად ბანკში სადეპოზიტო ანგარიშზე შეტანილი თანხა (იხ. ამ კოდექსის 150-ე მუხლი).

მუხლი 143. დოკუმენტების გარეშე მატერიალური ფასეულობის ტრანსპორტირება (გადაზიდვა) და აღურიცხაობა

1. ეკონომიკური საქმიანობისათვის შეძენილი ან მიწოდებული მატერიალური ფასეულობის ან სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის (გარდა სოფლის მეურნეობის პირველადი (სამრეწველო გადამუშავებამდე – სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პროდუქციისა), ხოლო იმპორტის დროს – საბაჟო დეკლარაციის გარეშე საქონლის (გარდა სოფლის მეურნეობის პირველადი (სამრეწველო გადამუშავებამდე – სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პროდუქციისა) ტრანსპორტირებისას (გადაზიდვისას), გადასახადის გადამხდელს ჯარიმის სახით გადახდება სასაქონლო ზედნადების, ხოლო იმპორტის დროს საბაჟო დეკლარაციის გარეშე არსებული მატერიალური ფასეულობებისა და საქონლის ღირებულება საბაზრო ფასებით (დღგ-ის გარეშე, ხოლო აქციზის გადამხდელისათვის – აქციზის გარეშე). ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ორგანოებს უფლება აქვთ ჯარიმის თანხის გადახდამდე განახორციელონ ასეთი წესით ტრანსპორტირებული (გადაზიდული) მატერიალურ ფასეულობებზე ან საქონელზე ყადაღის დადება.

2. სამეურნეო ოპერაციის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 3 დღისა საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალში აღურიცხავი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე, ხოლო იმპორტის დროს – საბაჟო დეკლარაციის გარეშე საქონლის გამოვლენის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს გადახდება აღურიცხავი და სასაქონლო ზედნადების არმქონე საქონლის, ხოლო იმპორტის დროს – საბაჟო დეკლარაციის გარეშე არსებული საქონლის ღირებულება საბაზრო ფასებით დღგ-ის გარეშე, ხოლო აქციზის გადამხდელისათვის აქციზისა და დღგ-ის გარეშე. აღნიშნული ჯარიმა გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, თუ საქონელი აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალში აღრიცხულია დადგენილი წესების დარღვევით, რამაც გამოიწვია საგადასახადო ვალდებულების გადავადება

ან/და შემცირება. საქონლის დანაკლისი განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით საბაზრო ფასებით განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრება ამ კოდექსით გათვალისწინებული წესით.

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილი ძალიან ცუდად არის ჩამოყალიბებული: ამ ნაწილს ან სიტყვები აკლია ან სიტყვების გადასმაა საჭირო, რადგან გამოდის, რომ გადასახადის გადამხდელი ჯარიმდება *„ეკონომიკური საქმიანობისათვის შეძენილი ან მიწოდებული მატერიალური ფასეულობის ... ტრანსპორტირებისას (გადაზიდვისას)“* – სრული უაზრობაა! ალბათ, სიტყვები „სასაქონლო ზედნადების გარეშე“ წინადადების დასაწყისში უნდა იქნეს გადატანილი[1]. თუმცა, არც ეს შველის საქმეს! ამ კოდექსის მე-17 მუხლის თანახმად, საქონელია გაზიც და წყალიც, რომელთა ტრანსპორტირებაც მილსადენებით ხდება, საქონელია არამატერიალური ქონებაც (მაგალითად, საავტორო უფლება, საეჭრო ნიშანი). საინტერესოა, როგორ გამოიწერება მათზე სასაქონლო ზედნადები?

ამ ნორმის აზრი, როგორც ჩანს, ის არის, რომ სამეურნეო ბრუნვაში არ მოექცეს აღურიცხავი და, შესაბამისად, გადასახადით დაუბეგრავი საქონელი. ამიტომ მისი გადაზიდვა სათანადო დოკუმენტების „თანხლებით“ უნდა ხდებოდეს. ოღონდ, კანონით ზუსტად უნდა განისაზღვროს, რა სახის საქონლის გადაზიდვისას არის საჭიროებულო „თანმხლები“ დოკუმენტები და რომელი საქონლისათვის რა დოკუმენტია საჭირო. ეს თუ არ გაკეთდა, წინამდებარე ნორმა მრავალი კორუფციული გარიგების საფუძვლად შეიძლება იქცეს.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით დაწესებულია ჯარიმა საქონლის აღურიცხაობისთვის. სახელდობრ, თუ აღმოჩნდა, რომ სამეურნეო ოპერაციის დამთავრებიდან 3 დღის შემდეგ გადასახადის გადამხდელს აღრიცხული არა აქვს საქონელი „საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალში“ ან/და არა აქვს შესაბამისი სასაქონლო ზედნადები, იგი დაჯარიმდება „აღურიცხავი და სასაქონლო ზედნადების არმქონე საქონლის“ საბაზრო ღირებულების ოდენობით დღგ-ისა და აქციზის გარეშე. ეს ნორმაც წინააღმდეგობრივია: კავშირი „ან/და“ გვეუბნება, რომ გადასახადის გადამხდელი არ დაჯარიმდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საქონელი ჟურნალშიც არის აღრიცხული და თუ არსებობს სასაქონლო ზედნადებიც. ჯარიმის ოდენობის განსაზღვრისას კი ნათქვამია, რომ იგი განისაზღვრება „აღურიცხავი და სასაქონლო ზედნადების არ-

[1] უნდა აღინიშნოს, რომ ამ კოდექსის რუსულ ენაზე თარგმანში, რომელიც საქართველოს პარლამენტში შესრულდა, სიტყვები „სასაქონლო ზედნადების გარეშე“ ეხება როგორც „საქონელს“, ასევე „ეკონომიკური საქმიანობისათვის შეძენილ ან მიწოდებულ მატერიალურ ფასეულობას“.

მქონე საქონლის“ საბაჟოსრო ღირებულებით. აქ კავშირი „და“ გვეუბნება, რომ ჯარიმა ეხება მხოლოდ იმ საქონელს, რომელიც არც აღრიცხულია და არც მისი სასაქონლო სედნადები არსებობს. რომელია სწორი? ცხადია, საქონლის არსებობის კანონიერების დასადგენად საკმარისია, რომ იგი ან ჟურნალში იყოს აღრიცხული, ან არსებობდეს სასაქონლო სედნადები. ამიტომ გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოს ურთიერთობის გაუთვალისწინებულის და კორუფციული გარიგების, უფრო სუსტად, გამოძალვის თავიდან ასაცილებლად აუცილებელია წინამდებარე ნორმაში ერთი მცირე ცვლილების შეტანა: კავშირი „ან/და“ უნდა შეიცვალოს კავშირით „და“, რის შემდეგაც განხილული ნორმა შემდეგ სახეს მიიღებს: *„სამეურნეო ოპერაციის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 3 დღისა საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალში აღურიცხავი და სასაქონლო ზედნადების გარეშე – საქონლის გამოვლენის შემთხვევაში –“.*

ასეთივე ჯარიმაა დაწესებული იმ შემთხვევისთვის, თუ აღმოჩნდა, რომ გადასახადის გადამხდელს აქვს იმპორტირებული საქონელი, მაგრამ არა აქვს საბაჟო დეკლარაცია.

ასეთივე ჯარიმაა დაწესებული იმ შემთხვევისთვისაც, როდესაც საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალში საქონელი აღრიცხულია დადგენილი წესების დარღვევით, თუ ამ დარღვევამ გამოიწვია საგადასახადო ვალდებულების გადავადება ან/და შემცირება.

3. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელს აღმოაჩნდება საქონლის დანაკლისი (იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილი), მიიჩნევა, რომ გადასახადის გადამხდელმა განახორციელა დანაკლისის ოდენობის საქონლის მიწოდება იმ ფასად, როგორიც იყო ამ საქონლის საბაზრო ფასი დანაკლისის გამოვლენისას და მას დაეკისრება ამ კოდექსით დადგენილი შესაბამისი გადასახადების გადახდა.

მუხლი 144. სხვა ჯარიმები

ამ კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულებების შეუსრულებლობა, რომელზედაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია ჯარიმა, მაგრამ არ არის განსაზღვრული ჯარიმის ოდენობა, –

იწვევს დაჯარიმებას 100 ლარის ოდენობით.

ამ მუხლის თანახმად, თუ ამ კოდექსის რომელიმე დებულებით დადგენილია, რომ ამ კოდექსით გათვალისწინებული ამა თუ იმ ვალდებულების შეუსრულებლობა იწვევს დაჯარიმებას, მაგრამ განსაზღვრული არ არის შესაბამისი ჯარიმის ოდენობა, მაშინ ასეთი ქმედობა დაჯარიმდება 100 ლარით.

კარი VIII
საგადასახადო დავა

საგადასახადო ურთიერთობისას ხშირად იქმნება ისეთი მდგომარეობა, როდესაც, ერთი მხრივ, საგადასახადო ორგანო ან, მეორე მხრივ, გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი[1] მიიჩნევს, რომ მეორე მხარემ დაარღვია ამ კოდექსით დადგენილი ვალდებულება და მისგან მოითხოვს ამ ვალდებულების შესრულებას. თუ მეორე მხარე არ დაეთანხმა ამ მოთხოვნას, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს დაიწყოს საგადასახადო დავა, რომლის დაწყების, მიმდინარეობისა და გადაწყვეტის წესი ამ კარით არის განსაზღვრული.

უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადის გადამხდელი და საგადასახადო ორგანო თავიდანვე არათანასწორ მდგომარეობაში არიან ჩაყენებულნი: ვინც უნდა თქვას უარი მოთხოვნის შესრულებაზე, საგადასახადო დავა მაინც გადასახადის გადამხდელმა უნდა დაიწყოს, რაც იწვევს იმას, რომ სასამართლოში სარჩელის შეტანის შემთხვევაში სახელმწიფო ბაჟის გადახდა ყოველთვის გადასახადის გადამხდელს მოუწევს. გარდა ამისა, თუ გადასახადის გადამხდელმა ამ კოდექსით დადგენილ ვადაში საგადასახადო ინსპექციას არ გაუგზავნა შესაგებელი ან შეტყობინება სასამართლოში გასაჩივრების შესახებ, ან შემდეგ ეტაპებზე დადგენილ ვადაში არ გაასაჩივრა საგადასახადო ინსპექციის, საგადასახადო დეპარტამენტის ან დავების განხილვის საბჭოში, ჩაითვლება, რომ მან აღიარა საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო თუ საგადასახადო ინსპექციამ, საგადასახადო დეპარტამენტმა ან დავების განხილვის საბჭომ ამ კოდექსით დადგენილ ვადაში პასუხი არ გასცა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაზე ან შესაგებელზე, ანდა საჩივარზე, ჩაითვლება, რომ გადასახადის გადამხდელს უარი ეთქვა მისი მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე. გამოდის, რომ ფინანსთა სამინისტროს ფაქტობრივად მიეცა უფლება, თავის სისტემაში არ განიხილოს გადასახადის გადამხდელის საჩივარი და პასუხიც კი არ მისცეს მას, რაც პირდაპირ ეწინააღმდეგება ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსს, უფრო მეტიც, ეწინააღმდეგება სახელმწიფო ორგანოთა კონსტიტუციურ ვალდებულებას.

---

[1] ამ თავის კომენტირებისას როგორც გადასახადის გადამხდელს, ასევე საგადასახადო აგენტსა და სხვა ვალდებულ პირს მოვიხსენიებთ, როგორც გადასახადის გადამხდელს.

თავი XIX
საგადასახადო დავის განხილვის საერთო წესი

მუხლი 145. საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველი

1. საგადასახადო დავის დაწყების მატერიალური საფუძველია საგადასახადო ორგანოს ან გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ ამ კოდექსით დადგენილი ვალდებულების დარღვევა.

2. საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალური საფუძველია:

ა) საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ კოდექსის 81-ე მუხლით განსაზღვრული „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" შესრულებაზე უარი და შესაბამისი წერილობითი შესაგებლის წარდგენა ან ამ კარით განსაზღვრულ ვადაში მისი წარუდგენლობა;

ბ) საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირისათვის ამ კოდექსის მე-80 მუხლით განსაზღვრული „საგადასახადო მოთხოვნის" წარდგენა.

3. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული საფუძვლის არსებობისას გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს სადავო საკითხი გაასაჩივროს ამ კარით დადგენილი წესით და აირჩიოს საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ფორმა.

საგადასახადო დავის დაწყების მატერიალური საფუძველი, ანუ მიზეზი, რომლის არსებობის გარეშეც არ შეიძლება საგადასახადო დავის დაწყება, არის საგადასახადო ორგანოს ან გადასახადის გადამხდელის მიერ ამ კოდექსით დადგენილი ამა თუ იმ ვალდებულების დარღვევა. მაშასადამე, საგადასახადო დავის დასაწყებად აუცილებელია, ერთ-ერთმა მხარემ მიიჩნიოს, რომ მეორე მხარემ დაარღვია ამ კოდექსით დადგენილი ვალდებულება. მაგრამ ეს საკმარისი არ არის დავის დასაწყებად. უნდა არსებობდეს დავის დაწყების ფორმალური საფუძველიც.

საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალური საფუძველი განსაზღვრულია ამ მუხლის მე-2 ნაწილით. სახელდობრ, ეს არის საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისთვის ამ კოდექსის მე-80 მუხლით განსაზღვრული „საგადასახადო მოთხოვნის" წარდგენა, ან საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ კოდექსის 81-ე მუხლით განსაზღვრული „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" შესრულებაზე უარი და შესაბამისი წერილობითი შესაგებლის წარდგენა, ან ამ კოდექსის 147-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში შესაგებლის წარუდგენლობა.

როგორც კი წარმოიშობა ასეთი ფორმალური საყუძველი, გადასახადის გადამხდელს უჩნდება სადავო საკითხის გასაჩივრებისა და საგადასახადო დაეის გადაწყვეტის ფორმის არჩევის უფლება.

მუხლი 146. საბაჟოსახადო დავის გადაწყვეტის ფორმები

1. საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ფორმებია:

ა) დავის გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესით;

ბ) (ამოღებულია 22.04.2005, №1414)

გ) დავის გადაწყვეტა სასამართლოს მიერ.

2. დავის გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესით შედგება 3 ეტაპისაგან:

ა) დავის გადაწყვეტა ამ კოდექსის 145-ე მუხლის მე-2 ნაწილში აღნიშნულ საგადასახადო ორგანოში;

ბ) დავის გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში;

გ) დავის გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში (შემდგომში – საბჭო).

3. თუ გადასახადის გადამხდელმა/საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა დავის გადაწყვეტის ფორმად აირჩია მისი გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, მას უფლება აქვს დავის გადაწყვეტის ნებისმიერ ეტაპზე მიღებული გადაწყვეტილება კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს სასამართლოში იმავე ვადაში, რომელშიც მას აქვს გადაწყვეტილების ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში გასაჩივრების უფლება. (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

4. გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ფორმის არჩევის შესახებ აცნობოს საგადასახადო ორგანოს:

ა) ამ კოდექსის 81-ე მუხლით განსაზღვრული „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში“ მითითებით;

ბ) „საგადასახადო მოთხოვნის“ საპასუხოდ ამ კოდექსის 149-ე მუხლის შესაბამისად წარდგენილ შესაგებელში მითითებით;

გ) წერილობითი შეტყობინებით, თუ „საგადასახადო მოთხოვნის“ საპასუხოდ დავის დაწყებას აპირებს სასამართლოში გასაჩივრებით. (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

5. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება არა აქვს შეცვალოს თავის მოთხოვნაში, შესაგებელში ან წერილობით შეტყობინებაში მითითებული დავის გადაწყვეტის ფორმა.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ორი შესაძლო ფორმიდან აირჩიოს ერთ-ერთი: დავის გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესით ან დავის გადაწყვეტა სასამართლოს მიერ.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის გადაწყვეტა 3 შესაძლო ეტაპისაგან შედგება: პირველი ეტაპია დავის გადაწყვეტა იმავე საგადასახადო ინსპექციაში, რომელმაც გადასახადის გადამხდელს წარუდგინა „საგადასახადო მოთხოვნა“ ან რომელსაც გადასახადის გადამხდელმა წარუდგინა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“; მეორე ეტაპია დავის გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში, ხოლო მესამე ეტაპია დავის გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში (შემდგომში – საბჭო). ცხადია, რომ მეორე ან მესამე ეტაპზე დავის განხილვა ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი არ დააკმაყოფილა წინა ეტაპზე მიღებულმა გადაწყვეტილებამ.

თუ გადასახადის გადამხდელი დავის გადაწყვეტის ფორმად თავიდანვე აირჩევს სასამართლოს მიერ დავის გადაწყვეტას და დავის გადასაწყვეტად მიმართავს სასამართლოს და არა საგადასახადო ინსპექციას, მას აღარ ექნება ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვის გადატანის უფლება.

თუ გადასახადის გადამხდელი დავის გადაწყვეტის ფორმად თავიდან აირჩევს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის გადაწყვეტას, ანუ თუ იგი დავის გადასაწყვეტად მიმართავს შესაბამის საგადასახადო ინსპექციას და მას არ დააკმაყოფილებს საგადასახადო ინსპექციის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, მას უფლება აქვს დავის გადასაწყვეტად მიმართოს ან საგადასახადო დეპარტამენტს, ან სასამართლოს. ოღონდ, ეს არჩევანი მან საგადასახადო ინსპექციისთვის მიმართვისას უნდა გააკეთოს და მას არ ექნება ამ არჩევანის შეცვლის უფლება.

თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო დეპარტამენტში გაასაჩივრა საგადასახადო ინსპექციის გადაწყვეტილება და იგი არ დააკმაყოფილა საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ მიღებულმა გადაწყვეტილებამ, მას უფლება აქვს დავის გადასაწყვეტად მიმართოს ან დავების განხილვის საბჭოს, ან სასამართლოს. ოღონდ, ეს არჩევანი მან საგადასახადო დეპარტამენტის მიმართვისას უნდა გააკეთოს და მას არ ექნება ამ არჩევანის შეცვლის უფლება.

თუ გადასახადის გადამხდელმა დავების განხილვის საბჭოში გაასაჩივრა საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება და იგი არ დააკმაყოფილა დავების განხილვის საბჭოს მიერ მიღე-

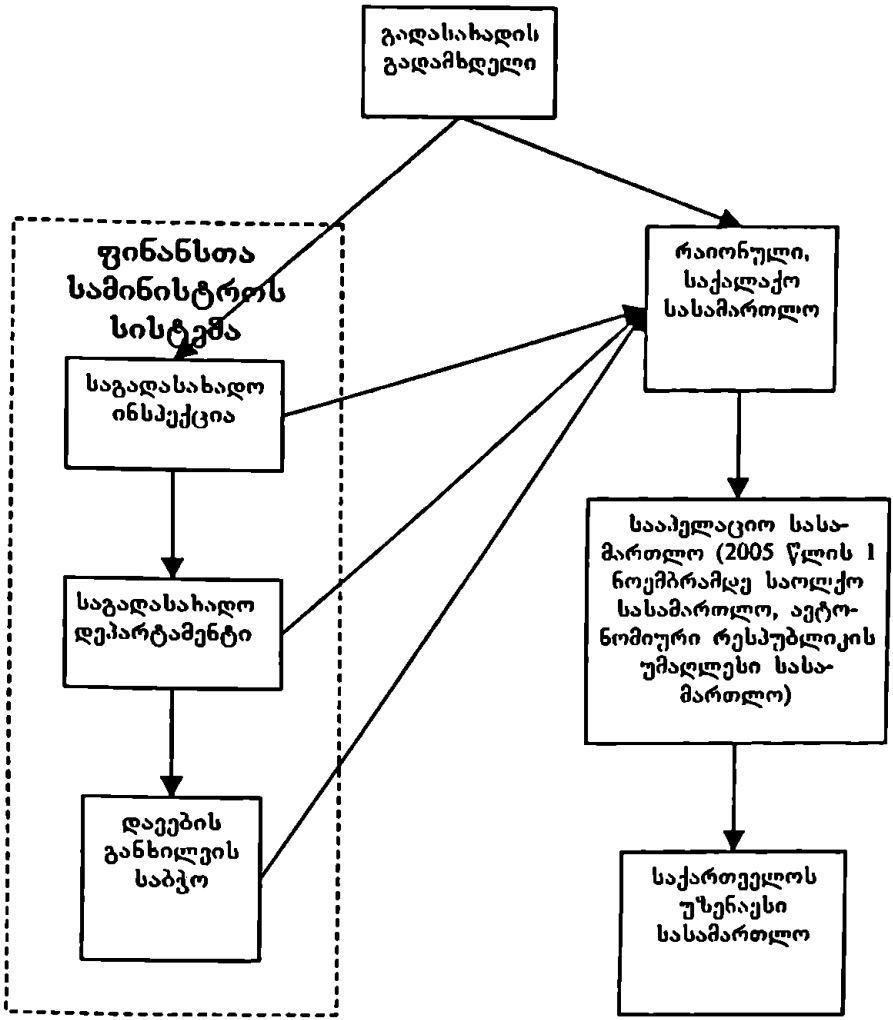
ბულმა გადაწყვეტილებამ, მას უფლება აქვს დაეის გადასაწყვეტად მიმართოს სასამართლოს.

საგადასახადო დაეის განხილეის პროცესი სქემის სახითაც შეიძლება წარმოვადგინოთ (იხ. საგადასახადო დაეის განხილეის სქემა).

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს აცნობოს, თუ საგადასახადო დაეის გადაწყვეტის რომელი ფორმა აირჩია მან. ეს უნდა გაკეთდეს:

- „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში“ მითითებით საგადასახადო ინსპექციისთვის მისი წარდგენისას და საგადასახადო დეპარტამენტისთვის წარდგენილ საჩივარში მითითებით, თუ შემდგომ იქ გასაჩივრდა საგადასახადო ინსპექციის გადაწყვეტილება;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ „საგადასახადო მოთხოვნის“ საპასუხოდ ამ კოდექსის 149-ე მუხლის შესაბამისად წარდგენილ შესაგებელში მითითებით, თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ინსპექციას მიმართა დაეის გადაწყვეტად და საგადასახადო დეპარტამენტისთვის წარდგენილ საჩივარში მითითებით, თუ შემდგომ იქ გასაჩივრდა საგადასახადო ინსპექციის გადაწყვეტილება;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ინსპექციისთვის გაგზავნილი წერილობითი შეტყობინებით, თუ „საგადასახადო მოთხოვნის“ საპასუხოდ დაეის დაწყებას აპირებს სასამართლოში გასაჩივრებით.

საგადასახადო დავის განხილვის სქემა



მუხლი 147. საგადასახადო დავის დაწყების წესი

1. თუ საგადასახადო ორგანო უარს აცხადებს „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე, იგი ვალდებულია „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში მოთხოვნის წარმდგენ პირს ამ კოდექსის 46-ე მუხლით დადგენილი წესით გაუგზავნოს წერილობითი შესაგებელი. ამ ვადაში შესაგებლის გაუგზავნელობა ნიშნავს „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარს.

2. თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი უარს აცხადებს „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულებაზე, იგი ვალდებულია „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში, ამ კოდექსის 44-ე მუხლით დადგენილი წესით საგადასახადო ორგანოს გაუგზავნოს წერილობითი შესაგებელი, თუ დავის დაწყების ფორმად ირჩევს მის გადაწყვეტას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, ან წერილობითი შეტყობინება, თუ დავის გადაწყვეტის ფორმად ირჩევს მის გადაწყვეტას სასამართლოს მიერ. (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

3. შესაგებელს უნდა დაერთოს ყველა მტკიცებულება, რომელსაც ემყარება შესაგებელი.

4. შესაგებლის ყველა გვერდი უნდა დაინომროს და შესაგებლის ბოლოში, ხელის მოწერამდე სიტყვიერად მიეთითოს შევსებული ფურცლების საერთო რაოდენობა.

5. მოდავე მხარე ვალდებულია ხელი მოაწეროს შესაგებლის ყველა გვერდზე.

6. საგადასახადო დავის დაწყების თარიღად ითვლება:

ა) საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირისათვის ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული შესაგებლის გაგზავნის თარიღი, ხოლო შესაგებლის გაუგზავნელობის შემთხვევაში – მისი გაგზავნის ვადის ბოლო დღე;

ბ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის ამ მუხლის მე-2 ნაწილში აღნიშნული შესაგებლის ან შეტყობინების გაგზავნის თარიღი.

7. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი ვალდებულების შეუსრულებლობა მიიჩნევა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ „საგადასახადო მოთხოვნის“ აღიარებად და იგი მიექცევა აღსასრულებლად.

ამ მუხლით განსაზღვრულია საგადასახადო დავის დაწყების წესი და დადგენილია, რა ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების თარიღად.

1. თუ საგადასახადო ინსპექციამ უარი განაცხადა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე, იგი ვალდებულია ამ მოთხოვნის მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში გადასახადის გადამხდელს, ამ კოდექსის 46-ე მუხლით დადგენილი წესით, გაუგზავნოს წერილობითი შესაგებელი. ამ ვადაში შესაგებლის გაუგზავნელობა ნიშნავს „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარს.

საგადასახადო დავის დაწყების თარიღად, შესაგებლის გაგზავნის შემთხვევაში, ითვლება მისი გაგზავნის თარიღი, ხოლო შესაგებლის გაუგზავნელობის შემთხვევაში – მისი გაგზავნის ვადის ბოლო დღე, ანუ საგადასახადო ინსპექციის მიერ „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ მიღებიდან მე-15 დღე.

2. თუ გადასახადის გადამხდელმა უარი განაცხადა „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულებაზე, იგი ვალდებულია „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში, ამ კოდექსის 44-ე მუხლით დადგენილი წესით მოთხოვნის წარმდგენ საგადასახადო ინსპექციას გაუგზავნოს წერილობითი შესაგებელი, თუ დავის დაწყების ფორმად აირჩევს მის გადაწყვეტას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, ან წერილობითი შეტყობინება, თუ დავის გადაწყვეტის ფორმად აირჩევს მის გადაწყვეტას სასამართლოს მიერ. ამ ვადაში შესაგებლის ან შეტყობინების გაუგზავნელობა ნიშნავს გადასახადის გადამხდელის მიერ „საგადასახადო მოთხოვნის“ აღიარებას და დაიწყება „საგადასახადო მოთხოვნის“ აღსრულება.

საგადასახადო დავის დაწყების თარიღად ითვლება საგადასახადო ინსპექციისთვის შესაგებლის ან შეტყობინების გაგზავნის თარიღი.

3. ამ მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებში აღნიშნულ შესაგებელს უნდა დაერთოს ყველა მტკიცებულება, რომელსაც იგი ემყარება. შესაგებლის ყველა გვერდი უნდა დაინომროს და მოდავე მხარემ ხელი უნდა მოაწეროს მის ყველა გვერდს, ხოლო შესაგებლის ბოლოში, ხელის მოწერამდე სიტყვიერად უნდა მიუთითოს შეესებული ფურცლების საერთო რაოდენობა.

მუხლი 148. სადავო თანხის გადახდის ვალდებულების შეჩერება

სადავო თანხისა და მასზე დარიცხული საურავის, ისევე, როგორც შესაბამისი ჯარიმის გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან დავის დასრულებამდე, თუმცა გრძელდება მასზე საურავის დარიცხვა.

ძალიან მნიშვნელოვანი ნორმაა. საგადასახადო დავის დაწყების შემთხვევაში დავის დაწყების დღიდან მის დასრულებამდე შეჩერებულად ითვლება (ანუ საჭირო არ არის რაიმე გადაწყვეტილების მიღება) სადავო თანხის, მასზე დარიცხული საურავისა და შესაბამისი ჯარიმის გადახდის ვალდებულება, თუმცა, გრძელდება სადავო თანხაზე საურავის დარიცხვა.

უნდა აღინიშნოს, რომ ამ დროს, გადასახადის გადამხდელის მიერ სადავო თანხის გადახდის უზრუნველსაყოფად (თუ წააგო დავა), მან საგადასახადო ინსპექციას უნდა წარუდგინოს ამ კოდექსით განსაზღვრული გარანტია (იხ. 150-ე მუხლი).

მუხლი 149. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის შესაგებელი და შეტყობინება

1. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის შესაგებელში უნდა აღინიშნოს:

ა) საგადასახადო ორგანოს დასახელება და მისამართი;

ბ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ვინაობა (სახელი და გვარი; დასახელება), გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში), მისამართი და საკონტაქტო საშუალებები (ტელეფონი, ფაქსი, ელექტრონული ფოსტა);

გ) „საგადასახადო მოთხოვნის" მიღების თარიღი და მოთხოვნის საგანი;

დ) „საგადასახადო მოთხოვნის" შესრულებაზე უარის სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები;

ე) შესაგებლისათვის დართულ მტკიცებულებათა ჩამონათვალი;

ვ) დავის გაგრძელების შემთხვევაში მისი გადაწყვეტის ფორმა (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ან სასამართლოს მიერ). (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

2. (ამოღებულია 22.04.2005, №1414)

3. შესაგებლის წარუდგენლობას უთანაბრდება ისეთი შესაგებლის წარდგენა, რომელშიც მითითებული არ არის დავის გადაწყვეტის ფორმა. (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

4. ამ კოდექსის 147-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულ წერილობით შეტყობინებაში უნდა აღინიშნოს:

ა) საგადასახადო ორგანოს დასახელება და მისამართი;

ბ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ვინაობა (სახელი და გვარი, დასახელება), გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი (ასე-

თის არსებობის შემთხვევაში), მისამართი და საკონტაქტო საშუალებები (ტელეფონი, ფაქსი, ელექტრონული ფოსტა);

გ) „საგადასახადო მოთხოვნის" მიღების თარიღი და მოთხოვნის საგანი;

დ) (ამოღებულია 22.04.2005, №1414)

1. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის შესაგებელში უნდა აღინიშნოს:

ა) საგადასახადო ორგანოს დასახელება, ანუ რომელი საგადასახადო ინსპექციაა და მისამართი;

ბ) გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ვინაობა (სახელი და გვარი, თუ ფიზიკური პირია და დასახელება, თუ საწარმო ან ორგანიზაციაა), მისი საიდენტიფიკაციო ნომერი (თუ მინიჭებული აქვს ეს ნომერი), მისამართი, ანუ ქალაქი, ქუჩა და სახლის ნომერი და საკონტაქტო საშუალებები (ტელეფონის ნომერი, ფაქსის ნომერი, ელექტრონული ფოსტის მისამართი);

გ) „საგადასახადო მოთხოვნის" მიღების თარიღი და მოთხოვნის საგანი, ანუ შესაგებელში უნდა ჩაიწეროს, რას მოითხოვდა მისგან საგადასახადო ინსპექცია;

დ) „საგადასახადო მოთხოვნის" შესრულებაზე უარის სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები, ანუ უნდა აღინიშნოს, რომელი სამართლებრივი ნორმები და რა ფაქტები აძლევს გადასახადის გადამხდელს „საგადასახადო მოთხოვნის" შესრულებაზე უარის თქმის საფუძველს;

ე) შესაგებლისათვის დართულ მტკიცებულებათა ჩამონათვალი. ამ მტკიცებულებებში შედის ის სამართლებრივი ნორმები, რომელსაც ეყრდნობა გადასახადის გადამხდელი (წარდგენილი უნდა იყოს ამონაწერები შესაბამისი აქტებიდან) და „დ" ქვეპუნქტში აღნიშნული ფაქტების დამადასტურებელი დოკუმენტების ასლები;

ვ) დავის გაგრძელების შემთხვევაში მისი გადაწყვეტის ფორმა, ანუ უნდა აღინიშნოს, სად გაასაჩივრებს იგი საგადასახადო ინსპექციის გადაწყვეტილებას, თუ მას არ დააკმაყოფილებს იგი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში თუ სასამართლოში.

თუ შესაგებელში აღნიშნული არ იქნა დავის გადაწყვეტის ფორმა, ჩაითვლება, რომ შესაგებელი არ წარდგენილა და თუ ამასობაში გავიდა მისი წარდგენის ვადა, „საგადასახადო მოთხოვნა" აღიარებულად ჩაითვლება და დაიწყება მისი აღსრულება.

2. ამ მუხლის მეოთხე ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის წერილობით შეტყობინებაში უნდა აღინიშნოს იგივე

მონაცემები, რომლებიც აღნიშნულია ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტებში.

მუხლი 150. „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულების უზრუნველყოფა

1. გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი, თავის მიერ „საგადასახადო მოთხოვნის“ გასაჩივრების შემთხვევაში ვალდებულია, „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში, „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულების უზრუნველსაყოფად, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საბანკო გარანტია ან/და ბანკში სადეპოზიტო ანგარიშზე სათანადო თანხის შეტანის ცნობა (გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს ამ თანხის განკარგვის უფლება არა აქვს ბანკისათვის შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს მიერ წერილობითი ნებართვის გაცემის გარეშე) ან/და ფინანსური რისკების დაზღვევის პოლისი ან/და თავისი ქონება საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დასატვირთად. წარდგენილი გარანტიების საერთო ღირებულება არ უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის სადავო საგადასახადო დავალიანებაზე ნაკლები. საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დასატვირთად წარდგენილი ქონების ღირებულებას ადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, რის შემდეგაც საჯარო რეესტრს რეგისტრაციისათვის უგზავნის საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის ხელშეკრულებას. საჯარო რეესტრი ვალდებულია შეტყობინების მიღებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა რეგისტრაციაში გაატაროს ეს უფლება.

2. თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ამ მუხლის პირველ ნაწილში მითითებულ ვადაში საგადასახადო ორგანოს არ წარუდგენს იმავე ნაწილში აღნიშნულ უზრუნველყოფის გარანტიებს, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე გამოიყენოს „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულების უზრუნველყოფის ქვემოთ ჩამოთვლილი ღონისძიებები (სადავო საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში, ხოლო, თუ წარდგენილია ნაწილობრივი უზრუნველყოფის გარანტია, იმ ფარგლებში, რაც საკმარისია სადავო საგადასახადო დავალიანების მოცულობის შესაბამისად):

ა) ყადაღა დაადოს მის საბანკო ანგარიშებს;

ბ) ყადაღა დაადოს მის ნებისმიერი სახის ქონებას (მათ შორის, მოძრავ, უძრავ და არამატერიალურ ქონებას).

3. თუ საგადასახადო დავა გადაწყდება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სასარგებლოდ, მაშინ გაუქმდება მის მიერ წარდგენილი უზრუნველყოფის გარანტიები, საგადასახადო ორგანოს მიერ დადებული ყადაღა ჩაითვლება მოხსნილად, ხოლო საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება – გაუქმებულად.

4. თუ საგადასახადო დავა არ გადაწყდება გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სასარგებლოდ, მაშინ მას სადავო საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღიდან დაეკისრება სადავო გადასახადისა და შესაბამისი საგადასახადო სანქციების თანხის გადახდა.

1. ამ კოდექსის 148-ე მუხლის განხილვისას ვნახეთ, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ „საგადასახადო მოთხოვნის“ გასაჩივრების შემთხვევაში დავის დასრულებამდე შეჩერებულად ითვლება სადავო თანხის, მას'ზე დარიცხული საურავისა და შესაბამისი ჯარიმის გადახდის ვალდებულება. იმისათვის, რომ დავის განხილვის პერიოდში არ მოხდეს გადასახადის გადამხდელის ქონების იმდენად შემცირება, რომ მის მიერ დავის წაგების შემთხვევაში მან ვეღარ შეძლოს სადავო თანხის გადახდა, წინამდებარე მუხლით დადგენილია „საგადასახადო მოთხოვნის“ უზრუნველყოფის ვალდებულება.

ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივრა მისთვის წარდგენილი „საგადასახადო მოთხოვნა“, მან ამ მოთხოვნის მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში საგადასახადო ინსპექციას უნდა წარუდგინოს ამ მუხლით განსაზღვრული გარანტია, ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი ან მათი ნებისმიერი კომბინაცია: ან საბანკო გარანტია, ან ბანკში სადეპოზიტო ანგარიშზე სათანადო თანხის შეტანის ცნობა, ან ფინანსური რისკების დაზღვევის პოლისი, ან თავისი ქონება საგადასახადო გირაოსობით/იპოთეკით დასატვირთად. წარდგენილი გარანტიის საერთო ღირებულება სადავო საგადასახადო დავალიანებაზე[1] ნაკლები არ უნდა იყოს.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო გირაოსობით/იპოთეკით დასატვირთად წარდგენილი ქონების ღირებულებას ადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, რის შემდეგაც საჯარო რეესტრს უგზავნის საგადასახადო გირაოსო-

[1] აქ კვლავ გვიწევს კითხვის დასმა: საგადასახადო დავალიანებაში მხოლოდ გადაუხდელი გადასახადები შედის თუ სანქციის თანხაც? ამასთან დაკავშირებით იხილეთ ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 23-ე, 24-ე და 25-ე ნაწილები და მათი კომენტარები.

ბის/იპოთეკის ხელშეკრულებას, რომელმაც არა უგვიანეს მეორე დღისა რეგისტრაციაში უნდა გაატაროს გირავნობის/იპოთეკის უფლება. ყურადღება მიეპქციოთ იმას, რომ ამ შემთხვევაში გირავნობით/იპოთეკით ქონების დატვირთვა ხდება ხელშეკრულების საფუძველზე, როგორც ეს სამოქალაქო კოდექსითაა განსაზღვრული და არა ამ კოდექსის 85-ე მუხლით განსაზღვრული წესით. ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადის გადამხდელს არა აქვს ბანკში სადეპოზიტო ანგარიშზე შეტანილი თანხის განკარგვის უფლება, ბანკისათვის შესაბამისი საგადასახადო ინსპექციის მიერ მიცემული წერილობითი ნებართვის გარეშე.

2. თუ გადასახადის გადამხდელი „საგადასახადო მოთხოვნის" მიღებიდან 15-დღიან ვადაში საგადასახადო ინსპექციას არ წარუდგენს ზემოაღნიშნულ უზრუნველყოფის გარანტიას, საგადასახადო ინსპექციას უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე, ყადაღა დაადოს მის საბანკო ანგარიშებს და ნებისმიერი სახის ქონებას (მათ შორის, მოძრავ, უძრავ და არამატერიალურ ქონებას). ყადაღის დადება ხდება მხოლოდ სადავო საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში, ხოლო თუ გადასახადის გადამხდელმა წარადგინა ნაწილობრივი უზრუნველყოფის გარანტია, ყადაღის დადება ხდება იმ ფარგლებში, რაც საკმარისია სადავო საგადასახადო დავალიანების მოცულობის შესაბამისად.

3. თუ საგადასახადო დავა გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყდა, გაუქმდება მის მიერ წარდგენილი უზრუნველყოფის ყველა გარანტია, მოხსნილად ჩაითვლება საგადასახადო ინსპექციის მიერ ქონებაზე დადებული ყადაღა და გაუქმებულად – გირავნობის/იპოთეკის უფლება.

4. თუ საგადასახადო დავა საგადასახადო ინსპექციის სასარგებლოდ გადაწყდა, გადასახადის გადამხდელს სადავო საგადასახადო დავალიანების (ამ მუხლის მე-4 ნაწილში წერია „ვალდებულების", რაც აშკარა შეცდომაა) წარმოშობის დღიდან დაეკისრება სადავო დავალიანებისა (ამ მუხლის მე-4 ნაწილში წერია „გადასახადისა", რაც აგრეთვე აშკარა შეცდომაა) და შესაბამისი საგადასახადო სანქციების თანხის, ანუ საურავისა და ჯარიმების, გადახდა.

5. ამ მუხლში არაფერი წერია ისეთი შემთხვევის შესახებ, როდესაც საგადასახადო დავა ნაწილობრივ გადასახადის გადამხდელის, ნაწილობრივ კი საგადასახადო ინსპექციის სასარგებლოდ წყდება. მაგრამ, ცხადია, რომ ასეთ შემთხვევაში გაუქმდება გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი უზრუნველყოფის გარანტიის ის ნაწილი, რომლის ღირებულებაც შეესაბამება დავის მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილ ნაწილს, მოხსნილად ჩაითვლება

საგადასახადო ინსპექციის მიერ ქონების შესაბამის ნაწილზე დადებული ყადაღა და გაუქმებულად – გირავნობის/იპოთეკის უფლების შესაბამისი ნაწილი, ხოლო გადასახადის გადამხდელს საქართველოს საგადასახადო დაჟალიანების წარმოშობის დღიდან დაკისრება სადაო დაჟალიანების დანარჩენი ნაწილისა და შესაბამისი საგადასახადო სანქციების თანხის გადახდა. უმჯობესი იქნება, რომ ასეთი შემთხვევაც უშუალოდ ამ კოდექსით იქნეს განმარტებული.

მუხლი 151. საგადასახადო ორგანოს შესაგებელი

1. საგადასახადო ორგანოს შესაგებელში უნდა აღინიშნოს:

ა) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ვინაობა (სახელი და გვარი, დასახელება), გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში), მისამართი;

ბ) საგადასახადო ორგანოს დასახელება და ზუსტი მისამართი, საკონტაქტო საშუალებები (ტელეფონი, ფაქსი, ელექტრონული ფოსტა);

გ) „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" მიღების თარიღი და მოთხოვნის საგანი;

დ) შესაგებლის გაგზავნის (გადაცემის) თარიღი;

ე) „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" შესრულებაზე უარის სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები;

ვ) შესაგებლისათვის დართულ მტკიცებულებათა ჩამონათვალი.

2. საგადასახადო ორგანოს შესაგებელს ხელს აწერს საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი/მისი მოადგილე.

ამ მუხლის თანახმად, საგადასახადო ინსპექციის შესაგებელში უნდა აღინიშნოს:

ა) გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ვინაობა (სახელი და გვარი, თუ ფიზიკური პირია და დასახელება, თუ საწარმო ან ორგანიზაციაა), მისი საიდენტიფიკაციო ნომერი (თუ მინიჭებული აქვს ეს ნომერი), მისამართი, ანუ ქალაქი, ქუჩა და სახლის ნომერი;

ბ) საგადასახადო ინსპექციის დასახელება, ანუ რომელი საგადასახადო ინსპექციაა და ზუსტი მისამართი, ანუ ქალაქი, ქუჩა და სახლის ნომერი, აგრეთვე საკონტაქტო საშუალებები (ტელეფონის ნომერი, ფაქსის ნომერი, ელექტრონული ფოსტის მისამართი);

გ) „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" მიღების თარიღი და მოთხოვნის საგანი, ანუ შესაგებელში უნდა ჩაიწეროს, რას მოითხოვდა მისგან გადასახადის გადამხდელი;

დ) შესაგებლის გაგზავნის (გადაცემის) თარიღი;

ე) „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარის სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები, ანუ უნდა აღინიშნოს, რომელი სამართლებრივი ნორმები და რა ფაქტები აძლევს საგადასახადო ინსპექციას „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარის თქმის საფუძველს;

ვ) შესაგებლისათვის დართულ მტკიცებულებათა ჩამონათვალი. ამ მტკიცებულებებში შედის ის სამართლებრივი ნორმები, რომელსაც ეყრდნობა საგადასახადო ინსპექცია (წარდგენილი უნდა იყოს ამონაწერები შესაბამისი აქტებიდან) და „ე“ ქვეპუნქტში აღნიშნული ფაქტების დამადასტურებელი დოკუმენტების ასლები;

საგადასახადო ინსპექციის შესაგებელს ხელს უნდა აწერდეს საგადასახადო ინსპექციის უფროსი ან მისი მოადგილე.

მუხლი 152. გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის უფლებამოსილება საგადასახადო ორგანოს შესაგებლის მიღების ან დადგენილ ვადაში მისი მიუღებლობის შემდეგ

1. საგადასახადო ორგანოსაგან შესაგებლის მიღებიდან 5 დღის ვადაში, აგრეთვე ამ კოდექსის 147-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში მისი მიუღებლობის შემთხვევაში, ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღეში, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს, დავა გაუგრძელოს „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში“ აღნიშნული ფორმით.

2. დავის გაგრძელების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი/ საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია ამის შესახებ აცნობოს საგადასახადო ორგანოს იმავე ვადაში, რა ვადაშიც აქვს დავის გაგრძელების უფლება.

3. ამ მუხლში აღნიშნულ ვადაში საგადასახადო დავის გაუგრძელებლობა ითვლება დავაზე უარის თქმად.

1. თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ინსპექციისთვის წარდგენილი „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ პასუხად მისგან მიიღო შესაგებელი, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, შესაგებლის მიღებიდან 5 დღის (ეს ნიშნავს 5 სამუშაო დღეს) ვადაში გააგრძელოს საგადასახადო დავა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში“ აღნიშნული ფორმით.

2. თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ინსპექციისთვის წარდგენილი „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ პასუხად ამ კოდექსის 147-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში (15 კალენდარულ დღეში) არ მიიღო შესაგებელი,

მას უფლება აქვს, ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის (ეს ნიშნავს 5 სამუშაო დღეს) ვადაში გააგრძელოს საგადასახადო დავა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში“ აღნიშნული ფორმით.

3. დავის გაგრძელების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელმა იმავე ვადაში, რა ვადაშიც აქვს დავის გაგრძელების უფლება, საგადასახადო ინსპექციას უნდა აცნობოს ამის შესახებ.

4. თუ გადასახადის გადამხდელმა ამ მუხლით დადგენილ ვადაში არ გააგრძელა საგადასახადო დავა, ეს ნიშნავს, რომ მან უარი თქვა დავაზე.

თავი XX
საგადასახადო დავის განხილვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში

მუხლი 153. საგადასახადო დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის მიზანი და მისი განხილვის ორგანოები

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მიზანია მხარეთა თანასწორუფლებიანობის საწყისებზე დავის სწრაფად და სამართლიანად გადაწყვეტა.

2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვა და გადაწყვეტა ხორციელდება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვა მიმდინარეობს ამ კოდექსის 145-ე მუხლის მე-2 ნაწილში აღნიშნულ საგადასახადო ორგანოში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტსა და საბჭოში, რომლის შექმნისა და ფუნქციონირების წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

1. ამ მუხლის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვა მიმდინარეობს ამ კოდექსის 145-ე მუხლის მე-2 ნაწილში აღნიშნულ საგადასახადო ორგანოში, ანუ იმ საგადასახადო ინსპექციაში, რომელმაც გადასახადის გადამხდელს წარუდგინა „საგადასახადო მოთხოვნა“ ან რომელმაც უარი უთხრა მას „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ დაკმაყოფილებაზე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავა განიხილება და წყდება ამ კოდექსით, უფრო კონკრეტულად კი, ამ კოდექსის VIII კარით დადგენილი წესით.

ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს „შექმნისა და ფუნქციონირების წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით". ამ საბჭოს ფუნქციონირების წესი დამტკიცებულია საქართველოს მთავრობის 2005 წლის 25 იანვრის №11 დადგენილებით, ხოლო მისი შექმნის წესი ამ კომენტარების დაწერის მომენტისთვის დადგენილი არ ყოფილა.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის შესაძლებლობა შემოღებულია მხარეთა თანასწორუფლებიანობის საწყისებზე, დავის სწრაფად და სამართლიანად გადაწყვეტის მიზნით.

თავს უფლებას მივცემთ ეჭვი შევიტანოთ ამ დებულების ჭეშმარიტებაში, შემდეგ გარემოებათა გამო:

- **სისწრაფე**: თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო დავის გადასაწყვეტად ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სამივე ეტაპი გაიარა, ამას შეიძლება 65 დღე დასჭირდეს და თუ ამის შემდეგ მან სასამართლოს მიმართა, ამ დროს დაიმატება სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვის დრო. მაშასადამე, დავის განხილვა შეიძლება 65 დღით მეტ ხანს გაგრძელდეს, ვიდრე პირდაპირ სასამართლოსთვის მიმართვის შემთხვევაში, ე.ი. სისწრაფე არა თუ არ იზრდება, არამედ დაახლოებით ორჯერ მცირდება;
- **თანასწორუფლებიანობა და სამართლიანობა**: ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში პირველ ეტაპზე დავა განიხილება იმავე საგადასახადო ინსპექციაში, რომელმაც არ დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის შესაგებელი, ანუ ერთ-ერთი მოდავე მხარე და „მოსამართლე" ერთი და იგივე უწყებაა. მეორე ეტაპზე დავას განიხილავს ერთ-ერთი მოდავე მხარის (საგადასახადო ინსპექციის) ზემდგომი ორგანო – საგადასახადო დეპარტამენტი, იგივე ხდება მესამე ეტაპზე (დავების განხილვის საბჭო მხოლოდ მაღალი რანგის სახელმწიფო მოსამსახურეებისაგან შედგება, მის შემადგენლობაში არც ერთი დაუინტერესებელი პირი არაა). სად არის თანასწორუფლებიანობა და სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღების გარანტია?

მუხლი 154. საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება შესაგებლის მიღებისას

1. საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი/მისი მოადგილე ვალდებულია გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის შესაგებლის მიღებიდან 10 დღის ვადაში განიხილოს იგი და გამოსცეს მოტივირებული ბრძანება შესაგებლის დაკმაყოფილების ანუ დავის შეწყვეტის შესახებ, შესაგებლის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ და არა უგვიანეს ბრძანების გამოცემიდან მე-3 დღისა გაუგზავნოს იგი შესაგებლის წარმომდგენს.

2. საგადასახადო ორგანოში დავა განიხილება მომჩივნის ან/და მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის (წარმომადგენლების) მონაწილეობით. განხილვისთვის დანიშნულ დროს მომჩივნის ან/და მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის გამოუცხადებლობის შემთხვევაში დავა განიხილება მის გარეშე.

3. შესაგებლის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, არა უგვიანეს ბრძანების გამოცემიდან მე-3 დღისა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს გადასცეს „საგადასახადო მოთხოვნა“ და შესაგებელი თანდართული მტკიცებულებებით, ხოლო გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს ბრძანებასთან ერთად გაუგზავნოს შესწორებული „საგადასახადო მოთხოვნა“ (თუ მოხდა მისი შესწორება) და დამატებითი მტკიცებულებები (თუ არსებობს ისინი).

4. თუ საგადასახადო ორგანო ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ვადაში არ გამოსცემს ზემოაღნიშნულ ბრძანებას ან გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს არ გაუგზავნის მას, ეს „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარს ნიშნავს.

ამ მუხლით განსაზღვრულია საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის შესაგებლის მიღებისას და შესაგებლის განხილვის სამართლებრივი შედეგი, ანუ ის შემთხვევა, როდესაც საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისთვის წარდგენილ „საგადასახადო მოთხოვნას“ (ამ მოთხოვნას მხოლოდ საგადასახადო ინსპექცია აგზავნის) გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება და მას შესაგებლით პასუხობს.

საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელმა ან მისმა მოადგილემ შესაგებლის მიღებიდან 10 დღის ვადაში (ეს ნიშნავს 10 სამუშაო დღეს) უნდა განიხილოს იგი და იმავე ვადაში უნდა გამოს-

ცეს მოტივირებული (სათანადოდ დასაბუთებული) ბრძანება, შესაგებლის დაკმაყოფილების ანუ დაუის შეწყვეტის შესახებ, შესაგებლის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ და ბრძანების გამოცემიდან არა უგვიანეს მე-3 ღღისა იგი გაუგზავნოს გადასახადის გადამხდელს. შესაგებელი მისი წარმდგენის ან/და მისი კანონისმიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის (წარმომადგენლების) მონაწილეობით უნდა განიხილონ, რაც იმას გულისხმობს, რომ საგადასახადო ინსპექციამ შესაგებლის წარმდგენს წინასწარ უნდა აცნობოს დაუის განხილვის დროის შესახებ. დაუის განხილვისთვის დანიშნულ დროს გადასახადის გადამხდელის ან/და მისი კანონისმიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის გამოუცხადებლობის შემთხვევაში, დაუა მის გარეშე განიხილება.

თუ საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელმა ან მისმა მოადგილემ ზემოაღნიშნულ 10-ღღიან ვადაში არ გამოსცა ზემოაღნიშნული ბრძანება ან გამოსცა, მაგრამ გადასახადის გადამხდელს არ გაუგზავნა იგი, ეს „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარის ნიშნავს.

ამ მუხლის მე-3 ნაწილში აღნიშნულია, რომ თუ საგადასახადო ინსპექციამ ნაწილობრივ დააკმაყოფილა შესაგებელი ან უარი განაცხადა მის დაკმაყოფილებაზე, მან გადასახადის გადამხდელს სათანადო ბრძანებასთან ერთად, მისი გამოცემიდან 3 ღღის (ეს ნიშნავს 3 სამუშაო ღღეს) ვადაში, უნდა გაუგზავნოს შესწორებული „საგადასახადო მოთხოვნა“ (შესაგებლის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შემთხვევაში) და დამატებითი მტკიცებულებები (თუ არსებობს ისინი). გარდა ამისა, საგადასახადო ინსპექციამ იმავე ვადაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს უნდა გადასცეს „საგადასახადო მოთხოვნა“ და გადასახადის გადამხდელის შესაგებელი თანდართული მტკიცებულებებით.

მუხლი 155. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება

1. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს ამ კოდექსის 154-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის/მისი მოადგილის ბრძანება (ამ ბრძანებისა და თანდართული დოკუმენტების მიღებიდან 5 ღღის ვადაში), ამ კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში ბრძანების მიუღებლობისას საგადასახადო ორგანოს უარი (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 ღღის ვადაში), ამ კოდექსის 147-ე მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგა-

ნოს შესაგებელი (მისი მიღებიდან 5 დღის ვადაში) და იმავე ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში შესაგებლის მიუღებლობისას საგადასახადო ორგანოს უარი (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში) გაასაჩივროს:

ა) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში, თუ მის შესაგებელში ან „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში“ ასე იყო აღნიშნული (ამ შემთხვევაში მან წარდგენილ საჩივარს უნდა დაურთოს, შესაბამისად, 154-ე ან 147-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი ყველა მასალის ასლი და დამატებითი მტკიცებულებები, მათი არსებობის შემთხვევაში);

ბ) სასამართლოში, თუ მის შესაგებელში ასე იყო აღნიშნული. (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

2. (ამოღებულია 22.04.2005, №1414)

3. თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ვადაში არ გაასაჩივრებს:

ა) საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის/მისი მოადგილის ბრძანებას ან შესაგებელს, „საგადასახადო მოთხოვნა“ აღიარებულად ჩაითვლება და იგი მიექცევა აღსასრულებლად, ხოლო „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ ჩაითვლება გაუქმებულად;

ბ) საგადასახადო ორგანოს უარს (თუ მან დროულად არ მიიღო საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება), „საგადასახადო მოთხოვნა“ აღიარებულად ჩაითვლება და იგი მიექცევა აღსასრულებლად, ხოლო „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ ჩაითვლება გაუქმებულად.

ამ მუხლით განსაზღვრულია გადასახადის გადამხდელის შესაგებელთან და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნასთან“ დაკავშირებით საგადასახადო ინსპექციის ქმედობის (მოქმედების ან უმოქმედობის) გასაჩივრების წესი და გაუსაჩივრებლობის სამართლებრივი შედეგი.

1. თუ საგადასახადო ინსპექციამ ნაწილობრივ დააკმაყოფილა ან არ დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის შესაგებელი, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელის ან მისი მოადგილის შესაბამისი ბრძანება, ამ ბრძანებისა და თანდართული დოკუმენტების მიღებიდან 5 დღის (ეს ნიშნავს 5 სამუშაო დღეს) ვადაში, გაასაჩივროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში ან სასამართლოში (იმის მიხედვით, რა ჰქონდა მას აღნიშნული შესაგებელში).

2. თუ გადასახადის გადამხდელმა ამ კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში (10 სამუშაო დღეში) არ მიიღო საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელის ან მისი მოადგილის ბრძანება მის შესაგებელთან დაკავშირებით, რაც შესაგებელზე უარის თქმის ტოლფასია, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ამ ვადის ამოწურვიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში ეს უარი გაასაჩივროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში ან სასამართლოში (იმის მიხედვით, რა ჰქონდა მას აღნიშნული შესაგებელში).

3. თუ საგადასახადო ინსპექციამ არ დააკმაყოფილა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ და გაუგზავნა შესაგებელი (ამ კოდექსის 147-ე მუხლის პირველ ნაწილში აღწერილი შემთხვევა), გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, შესაგებლის მიღებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში გაასაჩივროს იგი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში ან სასამართლოში (იმის მიხედვით, რა ჰქონდა მას აღნიშნული „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში“).

4. თუ გადასახადის გადამხდელმა ამ კოდექსის 147-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში (15 კალენდარულ დღეში) არ მიიღო საგადასახადო ინსპექციის შესაგებელი მის მიერ გაგზავნილ „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაზე“, რაც ამ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ტოლფასია, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ამ ვადის ამოწურვიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში ეს უარი გაასაჩივროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში ან სასამართლოში (იმის მიხედვით, რა ჰქონდა მას აღნიშნული „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში“).

5. გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო დეპარტამენტში წარდგენილ საჩივარს უნდა დაურთოს საგადასახადო ინსპექციისთვის წარდგენილი ყველა მასალის ასლი და დამატებითი მტკიცებულებები, ცხადია, მათი არსებობის შემთხვევაში. საჩივარში უნდა აღინიშნოს, დავის შემდგომი გაგრძელების შემთხვევაში, დავის გადაწყვეტის რომელ ფორმას ირჩევს მომჩივანი: დავის გადაწყვეტას დაეების განხილვის საბჭოში თუ სასამართლოში.

უნდა აღინიშნოს, რომ საჩივარში დავის გადაწყვეტის ფორმის მითითების ვალდებულება ამ მუხლში არ წერია, თუმცა, ეს პირდაპირ გამომდინარეობს 157-ე მუხლის პირველი ნაწილიდან. ეს ვალდებულება ეწერა ამ მუხლის მე-2 ნაწილში, რომელიც ამოღებულ იქნა 2005 წლის 22 აპრილის კანონით, როდესაც გაუქმდა არბიტრაჟების მიერ საგადასახადო დავების გადაწყვეტის უფლება, და, როგორც ჩანს, ამოღებულ იქნა იმიტომ, რომ ამ ნაწილში ნახსენები იყო არბიტრაჟი. მაგრამ, იურიდიული ტექნიკის თვალსაზ-

რისით, ეს არასწორად გაკეთდა. საჭირო იყო მე-2 ნაწილის მხოლოდ მეორე წინადადების ამოღება. ჩვენი აზრით, აუცილებელია მე-2 ნაწილის პირველი წინადადების აღდგენა, რათა გადასახადის გადამხდელმა საჩივრის წარდგენისას უნებლიე შეცდომა არ დაუშვას, რაც შემდგომ შეიძლება გასაჩივრების ვადის გაშვების საფუძვლად ჩაუთვალონ.

6. თუ გადასახადის გადამხდელმა ამ მუხლით დადგენილ ვადაში არ გაასაჩივრა საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელის/მისი მოადგილის ბრძანება (ამ შემთხვევაში იგულისხმება „საგადასახადო მოთხოვნა"), ან საგადასახადო ინსპექციის შესაგებელი თავის მოთხოვნაზე („გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაზე"), ან საგადასახადო ინსპექციის უარი (როგორც წერილობითი უარი, ასევე უარი, რომელიც გამომდინარეობს იქიდან, რომ მან არ მიიღო წერილობითი უარი თავისი შესაგებლის ან მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე), „საგადასახადო მოთხოვნა" აღიარებულად ჩაითვლება და მიექცევა აღსასრულებლად, ხოლო „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა" ჩაითვლება გაუქმებულად.

მუხლი 156. საგადასახადო დავის განხილვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი ვალდებულია ამ კოდექსის 155-ე მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული საჩივრის მიღებიდან 15 დღის ვადაში განიხილოს იგი და მიიღოს გადაწყვეტილება საჩივრის დაკმაყოფილების ანუ დავის შეწყვეტის შესახებ, საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის შესახებ და არა უგვიანეს გადაწყვეტილების მიღებიდან მე-3 დღისა გაუგზავნოს იგი მომჩივანს და იმ საგადასახადო ორგანოს, რომლის გადაწყვეტილებაც იყო გასაჩივრებული.

2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში დავა განიხილება მომჩივნის ან/და მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის (წარმომადგენლების) მონაწილეობით. განხილვისთვის დანიშნულ დროს მომჩივნის ან/და მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის გამოუცხადებლობის შემთხვევაში დავა განიხილება მის გარეშე.

3. დავის განხილვის საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი უფლებამოსილია:

ა) გააუქმოს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება;

ბ) გააუქმოს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება და მიიღოს ახალი გადაწყვეტილება;

გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი.

4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილებაში აღნიშნული უნდა იყოს:

ა) გადაწყვეტილების მიღების დრო და ადგილი, გადაწყვეტილების მიმღებ პირთა ვინაობა, მომჩივნისა და საგადასახადო ორგანოს დასახელება, რომლის გადაწყვეტილებაც იყო გასაჩივრებული, და დავის საგანი;

ბ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ დადგენილი გარემოებანი, მტკიცებულებანი, რომელთა საფუძველზედაც მოხდა ამა თუ იმ მტკიცებულების უარყოფა, ნორმატიული აქტები და მათი ნორმები, რომლებითაც ხელმძღვანელობდა იგი;

გ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის დასკვნა საჩივრის დაკმაყოფილების, ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის შესახებ;

დ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილების გასაჩივრების ვადა და წესი.

5. გადაწყვეტილებას ხელი უნდა მოაწეროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამოსილმა თანამდებობის პირმა.

6. საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი ვალდებულია, არა უგვიანეს გადაწყვეტილების მიღებიდან 3 დღისა საბჭოს გადასცეს საქმის ყველა მასალა თავის გადაწყვეტილებასთან ერთად, ხოლო გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს გადაწყვეტილებასთან ერთად გაუგზავნოს შესწორებული „საგადასახადო მოთხოვნა" (თუ მოხდა მისი შესწორება) და დამატებითი მტკიცებულებები (თუ არსებობს ისინი).

7. თუ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ვადაში არ მიიღებს ზემოაღნიშნულ გადაწყვეტილებას ან გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს არ გაუგზავნის მას, ეს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარს ნიშნავს.

ამ მუხლით განსაზღვრულია საგადასახადო დეპარტამენტის ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის საჩივრის მიღებისას და საჩივრის განხილვის სამართლებრივი შედეგი, ანუ ის შემთხვევა, როდესაც გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება საგადასახადო ინსპექციის გადაწყვეტილებას და მას ასაჩივრებს საგადასახადო დეპარტამენტში, ცხადია, თუ გასაჩივრების ეს ფორმა

მითითებული ჰქონდა თავის შესაგებელში ან „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში“.

1. საგადასახადო დეპარტამენტმა ამ კოდექსის 155-ე მუხლში აღნიშნული საჩივრის მიღებიდან 15 დღის ვადაში (ეს ნიშნავს 15 სამუშაო დღეს) უნდა განიხილოს იგი და იმავე ვადაში უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება საჩივრის დაკმაყოფილების ანუ დავის შეწყვეტის შესახებ, საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ და გადაწყვეტილების მიღებიდან არა უგვიანეს მე-3 დღისა გაუგზავნოს იგი მომჩივანს და იმ საგადასახადო ინსპექციას, რომლის გადაწყვეტილებაც იყო გასაჩივრებული.

ამ მუხლში აღნიშნული საჩივარი საგადასახადო დეპარტამენტმა მომჩივანის ან/და მისი კანონისმიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის (წარმომადგენლების) მონაწილეობით უნდა განიხილოს, რაც იმას გულისხმობს, რომ საგადასახადო დეპარტამენტმა საჩივრის წარმდგენს წინასწარ უნდა აცნობოს დავის განხილვის დროის შესახებ. დავის განხილვისათვის დანიშნულ დროს მომჩივანის ან/და მისი კანონისმიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის გამოუცხადებლობის შემთხვევაში დავა მის გარეშე განიხილება.

საგადასახადო დეპარტამენტი უფლებამოსილია დავის განხილვის საფუძველზე მიიღოს ამ მუხლის მე-3 ნაწილში აღნიშნულთაგან ერთ-ერთი გადაწყვეტილება.

2. ამ მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია, რა უნდა იყოს აღნიშნული საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილებაში. აუცილებელია აღვნიშნოთ, რომ ეს გადაწყვეტილება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტია და იგი იმავე პირობებს უნდა აკმაყოფილებდეს და ისეთე უნდა იქნეს შედგენილი, როგორც ჩვეულებრივი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი (იხ. ამ კოდექსის 45-ე მუხლის კომენტარების მე-3 ნაწილი). საყურადღებოა ამ ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი, რომლითაც დაკონკრეტებულია საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილების შინაარსი. სახელდობრ, აღნიშნულია, რომ გადაწყვეტილებაში უნდა ეწეროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ დადგენილი გარემოებანი და მტკიცებულებანი, რომელთა საფუძველზედაც მოხდა ამა თუ იმ მტკიცებულების უარყოფა, აგრეთვე ის ნორმატიული აქტები და მათი კონკრეტული ნორმები, რომელთა საფუძველზედაც მან ეს გადაწყვეტილება მიიღო. საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილებას ხელი უნდა მოაწეროს ამ დეპარტამენტის უფლებამოსილმა თანამდებობის პირმა, ანუ თანამდებობის პირმა, რომელსაც ასეთი უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს ან

ნორმატიული აქტით, ან სათანადო უფლებამოსილების მქონე თანამდებობის პირის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.

3. თუ საგადასახადო დეპარტამენტმა ზემოაღნიშნულ 15-დღიან ვადაში არ მიიღო ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება ან მიიღო, მაგრამ მომჩივანს არ გაუგზავნა იგი, ეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარს ნიშნავს.

4. ამ მუხლის მე-6 ნაწილში აღნიშნულია, რომ თუ საგადასახადო დეპარტამენტმა ნაწილობრივ დააკმაყოფილა სარჩელი ან უარი განაცხადა მის დაკმაყოფილებაზე, მან მომჩივანს გადაწყვეტილებასთან ერთად, მისი მიღებიდან 3 დღის (ეს ნიშნავს 3 სამუშაო დღეს) ვადაში, უნდა გაუგზავნოს შესწორებული „საგადასახადო მოთხოვნა“ (სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შემთხვევაში) და დამატებითი მტკიცებულებები (თუ არსებობს ისინი). გარდა ამისა, საგადასახადო დეპარტამენტმა იმავე ვადაში დავების განხილვის საბჭოს უნდა გადასცეს საქმის ყველა მასალა, თავის გადაწყვეტილებასთან ერთად.

მუხლი 157. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილების გასაჩივრება

1. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს ამ კოდექსის 156-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ შემთხვევებში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება (ამ გადაწყვეტილებისა და თანდართული დოკუმენტების მიღებიდან 5 დღის ვადაში), აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს უარი, თუ მან ამ კოდექსის 156-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში არ მიიღო ეს გადაწყვეტილება (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში), გაასაჩივროს:

ა) საბჭოში, თუ მის საჩივარში ასე იყო აღნიშნული (ამ შემთხვევაში მან წარდგენილ საჩივარს უნდა დაურთოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტისათვის წარდგენილი ყველა მასალის ასლი და დამატებითი მტკიცებულებები, მათი არსებობის შემთხვევაში);

ბ) სასამართლოში, თუ მის საჩივარში ასე იყო აღნიშნული (ასეთ შემთხვევაში მოპასუხეა ამ კოდექსის 147-ე ან 151-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო). (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

2. (ამოღებულია 22.04.2005, №1414)

3. თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ვადაში არ გაასაჩივრებს:

ა) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილებას, იგი აღიარებულად ჩაითვლება და მიექცევა აღსასრულებლად;

ბ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უარს (თუ მან დროულად არ მიიღო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება), საჩივარი გაუქმებულად ჩაითვლება და გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მიექცევა აღსასრულებლად.

ამ მუხლით განსაზღვრულია გადასახადის გადამხდელის საჩივართან დაკავშირებით საგადასახადო დეპარტამენტის ქმედობის (მოქმედების ან უმოქმედობის) გასაჩივრების წესი და გაუსაჩივრებლობის სამართლებრივი შედეგი.

1. თუ საგადასახადო დეპარტამენტმა ნაწილობრივ დააკმაყოფილა ან არ დააკმაყოფილა გადასახადის გადამხდელის საჩივარი (იხ. ამ კოდექსის 156-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ" და „გ" ქვეპუნქტები), გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება, ამ გადაწყვეტილებისა და თანდართული დოკუმენტების მიღებიდან 5 დღის (ეს ნიშნავს 5 სამუშაო დღეს) ვადაში, გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში (იმის მიხედვით, რა ჰქონდა მას აღნიშნული საგადასახადო დეპარტამენტისთვის წარდგენილ საჩივარში).

2. თუ გადასახადის გადამხდელმა ამ კოდექსის 156-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში (15 სამუშაო დღეში) არ მიიღო საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება მის საჩივართან დაკავშირებით, რაც საჩივარზე უარის თქმის ტოლფასია, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ამ ვადის ამოწურვიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში ეს უარი გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში (იმის მიხედვით, რა ჰქონდა მას აღნიშნული საგადასახადო დეპარტამენტისთვის წარდგენილ საჩივარში).

3. გადასახადის გადამხდელმა დავების განხილვის საბჭოში წარდგენილ საჩივარს უნდა დაურთოს საგადასახადო დეპარტამენტისათვის წარდგენილი ყველა მასალის ასლი და დამატებითი მტკიცებულებები, ცხადია, მათი არსებობის შემთხვევაში.

4. თუ გადასახადის გადამხდელმა ამ მუხლით დადგენილ ვადაში არ გაასაჩივრა საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება, იგი აღიარებულად ჩაითვლება და მიექცევა აღსასრულებლად.

თუ გადასახადის გადამხდელმა ამ მუხლით დადგენილ ვადაში არ გაასაჩივრა საგადასახადო დეპარტამენტის უარი, რომელიც გამომდინარეობდა იქიდან, რომ მან არ მიიღო წერილობითი უარი თავისი საჩივრის დაკმაყოფილებაზე, საჩივარი გაუქმებულად ჩაით-

ველება და გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მიექცეება აღსასრულებლად.

მუხლი 158. სააპელაციო სხდომა

1. სააპელაციო საჩივარი განიხილება მხარეთა მონაწილეობით.

2. სხდომის დროსა და ადგილზე მხარეები დროულად უნდა იქნენ გაფრთხილებულნი.

3. სხდომის ოქმის წარმოებისა და ხელმოწერის წესები დადგენილია ამ კოდექსის 154-ე მუხლით.

4. სხდომის ოქმის წარმოებისა და ხელმოწერის წესები დადგენილია ამ კოდექსის 154-ე მუხლით.

5. სააპელაციო საჩივრის განხილვის შედეგად სასამართლო იღებს ერთ-ერთ შემდეგ გადაწყვეტილებას:

ა) უცვლელად ტოვებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებას და სააპელაციო საჩივარს არ აკმაყოფილებს;

ბ) აუქმებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებას და ახალ გადაწყვეტილებას იღებს;

გ) აუქმებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებას და საქმეს ხელახლა განსახილველად უბრუნებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს;

დ) აუქმებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებას და საქმის წარმოებას წყვეტს.

6. სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება ძალაში შედის მისი გამოტანის დღეს.

7. სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

8. სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების ასლი გადაეცემა მხარეებს ან მათ წარმომადგენლებს.

თავი XXIII. საკასაციო წარმოება

მუხლი 159. საკასაციო საჩივრის შეტანის უფლება

1. საკასაციო საჩივრის შეტანის უფლება აქვთ მხარეებს, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა პირებს.

2. საკასაციო საჩივრის შეტანის უფლება აქვს პროკურორს, თუ იგი მონაწილეობდა საქმის განხილვაში პირველ ან სააპელაციო ინსტანციაში.

3. საკასაციო საჩივრის შეტანის უფლება აქვს სახალხო დამცველს, თუ იგი მონაწილეობდა საქმის განხილვაში პირველ ან სააპელაციო ინსტანციაში.

4. საკასაციო საჩივრის შეტანის უფლება აქვს სახელმწიფო ინსპექტორის სამსახურის უფროსს, თუ იგი მონაწილეობდა საქმის განხილვაში პირველ ან სააპელაციო ინსტანციაში.

მუხლი 160. საკასაციო საჩივრის შეტანის ვადა

1. საკასაციო საჩივარი შეიძლება შეტანილ იქნეს სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გამოტანიდან ერთი თვის განმავლობაში.

2. საკასაციო საჩივრის შეტანის ვადის გაშვების შემთხვევაში სასამართლო ვადას აღადგენს, თუ ვადის გაშვების მიზეზი სასამართლოს მიაჩნია პატივსაცემად.

მუხლი 161. საკასაციო საჩივრის შეტანის წესი

1. საკასაციო საჩივარი შეტანილ უნდა იქნეს სააპელაციო სასამართლოში.

2. საკასაციო საჩივარში მითითებული უნდა იყოს:

ა) სააპელაციო სასამართლოს დასახელება, რომლის გადაწყვეტილებაც საჩივრდება;

ბ) მხარეთა სახელები და გვარები, მათი საცხოვრებელი ადგილის ან იურიდიული მისამართის მითითება;

გ) სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გამოტანის თარიღი;

დ) საკასაციო საჩივრის საფუძვლები;

ე) მოთხოვნა სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ან მთლიანად გაუქმების შესახებ.

3. საკასაციო საჩივარს ერთვის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების ასლი.

მუხლი 162. საკასაციო საჩივრის დაუშვებლობა

1. საკასაციო საჩივარი დაუშვებელია, თუ:

ა) საკასაციო საჩივარი შეტანილია ამ კოდექსის 160-ე მუხლით დადგენილი ვადის გაშვების შემდეგ და სასამართლო ვადის აღდგენაზე უარს აცხადებს;

ბ) საკასაციო საჩივარი შეტანილია უფლებამოსილი პირის მიერ;

გ) საკასაციო საჩივარი შეტანილია ამ კოდექსის 161-ე მუხლის მოთხოვნათა დარღვევით.

2. საკასაციო საჩივრის დაუშვებლობის შემთხვევაში სასამართლო იღებს განჩინებას საკასაციო საჩივრის დაუშვებლობის შესახებ.

მუხლი 163. საკასაციო საჩივრის განხილვა

1. საკასაციო საჩივარი განიხილება მხარეთა მონაწილეობით.

2. სხდომის ოქმის წარმოებისა და ხელმოწერის წესები დადგენილია ამ კოდექსის 154-ე მუხლით.

3. საკასაციო საჩივრის განხილვის შედეგად სასამართლო იღებს ერთ-ერთ შემდეგ გადაწყვეტილებას:

ა) უცვლელად ტოვებს სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას და საკასაციო საჩივარს არ აკმაყოფილებს;

ბ) აუქმებს სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას და ახალ გადაწყვეტილებას იღებს;

გ) აუქმებს სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას და საქმეს ხელახლა განსახილველად უბრუნებს სააპელაციო სასამართლოს;

დ) აუქმებს სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას და საქმის წარმოებას წყვეტს.

4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება ძალაში შედის მისი გამოტანის დღეს.

5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

6. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების ასლი გადაეცემა მხარეებს ან მათ წარმომადგენლებს.

მუხლი 164. საკასაციო სასამართლოს უფლებამოსილება

1. საკასაციო სასამართლო საქმეს განიხილავს მხოლოდ საკასაციო საჩივრის ფარგლებში.

2. საკასაციო სასამართლო საქმეს განიხილავს მხოლოდ სამართლის საკითხის ნაწილში.

3. საკასაციო სასამართლო საქმეს განიხილავს მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც ეხება საკასაციო საჩივრის საფუძვლებს.

4. საკასაციო სასამართლო საქმეს განიხილავს მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც ეხება საკასაციო საჩივრის საფუძვლებს.

5. საკასაციო სასამართლო საქმეს განიხილავს მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც ეხება საკასაციო საჩივრის საფუძვლებს.

6. საკასაციო სასამართლო საქმეს განიხილავს მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც ეხება საკასაციო საჩივრის საფუძვლებს.

7. საკასაციო სასამართლო საქმეს განიხილავს მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც ეხება საკასაციო საჩივრის საფუძვლებს.

8. საკასაციო სასამართლო საქმეს განიხილავს მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც ეხება საკასაციო საჩივრის საფუძვლებს.

ბ) ვაიუქმოს საგადასახადო ორგანოს ან/და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება და მიიღოს ახალი გადაწყვეტილება;

გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი.

2. საბჭოს გადაწყვეტილებაში აღნიშნული უნდა იყოს:

ა) გადაწყვეტილების მიღების დრო და ადგილი, გადაწყვეტილების მიმღებ პირთა ვინაობა, მომჩივნისა და საგადასახადო ორგანოს დასახელება, რომლის გადაწყვეტილებაც იყო გასაჩივრებული, და დავის საგანი;

ბ) საბჭოს მიერ დადგენილი გარემოებანი, მტკიცებულებანი, რომელთა საფუძველზედაც მოხდა ამა თუ იმ მტკიცებულების უარყოფა, ნორმატიული აქტები და მათი ნორმები, რომლებითაც ხელმძღვანელობდა იგი;

გ) საბჭოს დასკვნა საჩივრის დაკმაყოფილების, ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის შესახებ;

დ) საბჭოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების ვადა და წესი.

3. საბჭოს წევრს (როგორც გადაწყვეტილების მომხრეს, ისე მოწინააღმდეგეს) უფლება აქვს გადაწყვეტილებას დაურთოს განსხვავებული მოსაზრება.

4. საბჭო ვალდებულია გადაწყვეტილების დამოწმებული ასლი არა უგვიანეს 5 დღისა გაუგზავნოს ან პირადად ჩააბაროს მხარეებს ან მათ წარმომადგენლებს.

5. თუ საბჭო 158-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში არ მიიღებს ზემოაღნიშნულ გადაწყვეტილებას ან გადასახადის გადამხდელს/ საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს არ გაუგზავნის მას, ეს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარს ნიშნავს.

1. დავის განხილვის საფუძველზე საბჭო უფლებამოსილია:

ა) გააუქმოს ან საგადასახადო ინსპექციის, ან საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება, ანდა ორივე ერთად. ორივეს გაუქმება საჩივრის მთლიანად დაკმაყოფილებას ნიშნავს;

ბ) გააუქმოს ან საგადასახადო ინსპექციის, ან საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება, ანდა ორივე ერთად და მიიღოს ახალი გადაწყვეტილება;

გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულია, რა უნდა იყოს აღნიშნული საბჭოს გადაწყვეტილებაში. აუცილებელია აღვნიშნოთ, რომ ეს გადაწყვეტილება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტია და იგი იმავე პირობებს უნდა აკმაყოფილებდეს და ისევე უნდა იქნეს შედგენილი, როგორც ჩვეულებრივი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი

(იხ. ამ კოდექსის 45-ე მუხლის კომენტარების მე-3 ნაწილი). საყურადღებოა ამ ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტები. „ა“ ქვეპუნქტში აღნიშნულია, რომ გადაწყვეტილებაში უნდა ჩაიწეროს გადაწყვეტილების მიმღებ პირთა (საბჭოს წევრთა) ვინაობა, ხოლო „ბ“ ქვეპუნქტით დაკონკრეტებულია საბჭოს გადაწყვეტილების შინაარსი. სახელდობრ, აღნიშნულია, რომ გადაწყვეტილებაში უნდა ეწეროს საბჭოს მიერ დადგენილი გარემოებანი და მტკიცებულებანი, რომელთა საფუძველზედაც მოხდა ამა თუ იმ მტკიცებულების უარყოფა, აგრეთვე ის ნორმატიული აქტები და მათი კონკრეტული ნორმები, რომელთა საფუძველზედაც მან ეს გადაწყვეტილება მიიღო.

3. თუ საბჭომ ამ კოდექსის 158-ე მუხლით განსაზღვრულ ვადაში (საჩივრის მიღებიდან 15 სამუშაო დღეში) არ მიიღო ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება ან მიიღო, მაგრამ მომჩივანს არ გაუგზავნა იგი, ეს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარს ნიშნავს.

4. ამ მუხლის მე-4 ნაწილში აღნიშნულია, რომ საბჭო ვალდებულია, გადაწყვეტილების მიღებიდან 5 დღის (ეს ნიშნავს 5 სამუშაო დღეს) ვადაში მხარეებს (მომჩივანსა და საგადასახადო ინსპექციას) ან მათ წარმომადგენლებს გაუგზავნოს ან პირადად ჩააბაროს გადაწყვეტილების დამოწმებული ასლი.

მუხლი 160. საბჭოს გადაწყვეტილების ძალაში შესვლა და მისი გასაჩივრების წესი

1. საბჭოს გადაწყვეტილება ძალაში შედის:

ა) მომჩივნის მიერ ამ გადაწყვეტილების მიღებიდან მე-10 კალენდარულ დღეს, თუ მან ამ ვადაში არ გაასაჩივრა იგი;

ბ) 158-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ვადის ამოწურვიდან მე-10 დღეს, თუ მომჩივანმა ამ ვადაში არ მიიღო საბჭოს გადაწყვეტილება და ამავე ვადაში არ გაასაჩივრა საბჭოს უარი.

2. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს გაასაჩივროს საბჭოს გადაწყვეტილება. ასეთ შემთხვევაში მოპასუხეა ამ კოდექსის 147-ე ან 151-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო. (შეიცვალა 22.04.2005, №1414)

3. დავის გაგრძელების შემთხვევაში მხარეები მოქმედებენ ამ კოდექსის XIX თავში აღწერილი პირობების შესაბამისად.

საბჭოს გადაწყვეტილება ძალაში შედის:

ა) იმ დღიდან მე-10 კალენდარულ დღეს, როდესაც მომჩივანი მიიღებს საბჭოს გადაწყვეტილებას, თუ მან ამ ვადაში სასამართლოში არ გაასაჩივრა იგი;

ბ) 158-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ვადის (საბჭოს მიერ საჩივრის მიღებიდან 15 სამუშაო დღე) ამოწურვიდან მე-10 დღეს (ეს 10 სამუშაო დღეს უნდა ნიშნავდეს, ვინაიდან არ წერია „კალენდარული დღე"), თუ მომჩივანმა ამ ვადაში არ მიიღო საბჭოს გადაწყვეტილება და ამავე ვადაში სასამართლოში არ გაასაჩივრა საბჭოს უარი.

სასამართლოში მოპასუხეა ის საგადასახადო ინსპექცია, რომელმაც გადასახადის გადამხდელს წარუდგინა „საგადასახადო მოთხოვნა" ან რომელმაც არ დააკმაყოფილა მისი „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა".

მუხლი 161. საგადასახადო დავის განხილვა სასამართლოს მიერ

გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა უფლებამოსილი პირის მიერ სასამართლოში წარდგენილი საჩივარი განიხილება და გადაწყვეტილება მიიღება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

საგადასახადო დავას სასამართლო განიხილავს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით. ამ კოდექსის მე-13[1] მუხლის თანახმად, „სასამართლოში საგადასახადო საქმეების განხილვის ვადა სასამართლოში სარჩელის შეტანიდან მხარისათვის გადაწყვეტილების გადაცემამდე არ უნდა აღემატებოდეს ორ კვირას". ეს იმას ნიშნავს, რომ როგორც რაიონულ და საქალაქო სასამართლოში, ასევე სააპელაციო და უზენაეს სასამართლოში საგადასახადო საქმეთა განხილვის ვადა ორორ კვირას არ უნდა აღემატებოდეს.

წიგნი II
სპეციალური დებულებანი

კარი IX
საშემოსავლო და მოგების გადასახადები

თავი XXII
საშემოსავლო გადასახადი

მუხლი 165. გადასახადის გადამხდელი

საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია:

ა) რეზიდენტი ფიზიკური პირი;

ბ) არარეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომელიც შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.

მუხლი ადგენს საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელის ვინაობას. გასათვალისწინებელია, რომ ფიზიკური პირის რეზიდენტობის დადგენისას მნიშვნელობა არა აქვს მის მოქალაქეობას. საქართველოს მოქალაქე იმავდროულად შეიძლება იყოს არარეზიდენტი და პირიქით, უცხო ქვეყნის მოქალაქე ან მოქალაქეობის არმქონე პირი – რეზიდენტი (უფრო სუსტად ეს განმარტებულია საგადასახადო კოდექსის 34-ე მუხლით).

არარეზიდენტი ფიზიკური პირი საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია შემოსავლის იმ ნაწილიდან, რომელიც მას მიღებული აქვს საქართველოში არსებული წყაროდან, ხოლო რეზიდენტი – ყველა შემოსავლიდან ანუ იმ შემოსავლიდან, რომელიც მიღებულია საქართველოში თუ მის ფარგლებს გარეთ არსებული წყაროდან. მაგალითად, საქართველოს მოქალაქე, რომელიც 2005 წელს 7 თვის განმავლობაში იმყოფებოდა საფრანგეთში (34-ე მუხლის პირობათა გათვალისწინებით), საშემოსავლო გადასახადს იხდის მხოლოდ საქართველოში მიღებული შემოსავლიდან; ხოლო საფრანგეთის მოქალაქე, რომელიც იმავე პერიოდში იმყოფებოდა საქართველოში – საფრანგეთსა თუ საქართველოში მიღებული ყველა შემოსავლიდან.

მუხლი 166. დაბეგვრის ობიექტი

1. რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში

მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

2. საქართველოში არსებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით საქმიანობის განმახორციელებელი არარეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებულ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

3. არარეზიდენტი ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის მის მუდმივ დაწესებულებასთან, იბეგრება ამ კოდექსის 197-ე მუხლის შესაბამისად გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

4. არარეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომელიც შემოსავალს იღებს ქონების რეალიზაციით, წარმოადგენს საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლიდან, რომელიც მცირდება ამ პერიოდისათვის ასეთი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული გამოქვითვების თანხებით.

5. ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული ქონების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება:

ა) რეზიდენტი იურიდიული პირის ჩვეულებრივი აქციების ან პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

ბ) ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-13 ნაწილში აღნიშნული ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

გ) ამ კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის „კ“ ან „ლ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

დ) სხვა ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი.

1. საგადასახადო კოდექსი „შემოსავლის“ რამდენიმე სახეობას განასხვავებს: „ერთობლივ შემოსავალს“, „დასაბეგრ შემოსავალს“, „ოჯახის შემოსავალს“, „საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს“ და ა.შ.

მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს – „დასაბეგრ შემოსავალს“. ამასთან, დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრისას ერთობლივი შემოსავალი მცირდება არა ნებისმიერი ხარჯით, არამედ მხოლოდ იმ ხარჯით (გამოქვითვით), რომლის გამოქვითვაც ნებადართულია ამ კოდექსით.

მე-2 – მე-5 ნაწილები კი ადგენს „დასაბეგრი შემოსავლის“ რაობას არარეზიდენტი ფიზიკური პირისთვის. მისი განსაზღვრის წესი ისეთივეა, როგორიც რეზიდენტი ფიზიკური პირისთვის, იმ განსხვავებით, რომ ერთობლიე შემოსავალში შეიტანება მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლები.

იხ. აგრეთვე 165-ე მუხლის კომენტარი.

მუხლი 167. გადასახადის განაკვეთი

ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 12 პროცენტით.

აჯობებდა, ამავე მუხლით ყოფილიყო დადგენილი მითითებული განსხვავებული განაკვეთები, რომლებიც ამჟამად დადგენილია XXVII თავით, ამ უკანასკნელით კი დადგენილიყო მხოლოდ დაბეგვრის წესი. წინააღმდეგ შემთხვევაში გამოდის, რომ ეს განაკვეთები არ არის საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთები.

მუხლი 168. გადასახადისაგან განთავისუფლება

1. საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება ფიზიკურ პირთა შემოსავლების შემდეგი სახეები:

ა) არარეზიდენტის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე უცხოეთის დიპლომატიურ და მასთან გათანაბრებულ დაწესებულებებში დაქირავებით მუშაობით მიღებული შემოსავლები;

ბ) ფიზიკური პირის მიერ მიღებული გრანტი, სახელმწიფო პენსია, მაგროვებადი და დაბრუნებადი ხასიათის არასახელმწიფო საპენსიო სქემიდან მიღებული პენსია განხორციელებული შენატანების ოდენობით, სახელმწიფო სტიპენდია, სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკების ან ადგილობრივ ბიუჯეტებში გათვალისწინებული ასიგნებებით გამოყოფილი დახმარება, ან ერთჯერადი გაცემი (მათ შორის, ოლიმპიურ თამაშებში, მსოფლიოს ან/და ევროპის ჩემპიონატებში გამარჯვებისათვის ან/და საპრიზო ადგილების დაკავებისათვის სპორტსმენების და მათი მწვრთნელების მიერ მიღებული ფულადი და სხვა სახის ჯილდოები);

გ) ოლიმპიურ თამაშებში, მსოფლიოს ან/და ევროპის ჩემპიონატებში გამარჯვებისათვის ან/და საპრიზო ადგილების დაკავებისათვის სპორტსმენების და მათი მწვრთნელების მიერ მიღებული ფულადი და სხვა სახის ჯილდოები;

დ) ალიმენტი;

ე) განქორწინების საფუძველზე ფიზიკური პირის მიერ მიღებული ქონების ღირებულება (შემოსავალი);

ე) ფიზიკური პირის მიერ 2 წელზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული მატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი, გარდა ამ პირის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში მატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტისა;

ზ) საგადასახადო წლის განმავლობაში I და II რიგის მემკვიდრეების მიერ ქონების ჩუქებით ან მემკვიდრეობით მიღება;

თ) საგადასახადო წლის განმავლობაში ფიზიკური პირისაგან 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების ჩუქებით მიღება;

ი) საგადასახადო წლის განმავლობაში III და IV რიგის მემკვიდრეების მიერ 150 000 ლარამდე ღირებულების ქონების ჩუქებით ან მემკვიდრეობით მიღება;

კ) ფიზიკური პირისათვის (დონორისათვის) გაღებული სისხლის საკომპენსაციო კვებისათვის გაცემული თანხა;

ლ) იმ მეწარმე ფიზიკურ პირთა შემოსავალი, რომლებიც არ იყენებენ დაქირავებულ პირთა შრომას და დამოუკიდებლად ახორციელებენ მხოლოდ „ეკონომიკური საქმიანობის სახეების ეროვნული კლასიფიკატორის“ (NACE) შესაბამისად განსაზღვრული ცალკეული კატეგორიის ეკონომიკური საქმიანობიდან ერთ-ერთს:

N	საქმიანობის სახე	ფართობის მაქსიმალური ოდენობა მ^2
1	2	3
სექცია A		
1.	01.41.1 ქვეკლასით გათვალისწინებული მომსახურება: – სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მოყვანა, რომელიც ხორციელდება ტრაქტორებით ან კომბაინებით.	
სექცია D		
2.	17.51.1 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – ხალიჩებისა და ორხოვისებრი ნაწარმის წარმოება.	20
3.	17.72.1 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – პულოვერებისა და ანალოგიური ნაწარმის წარმოება.	15
4.	18.22.1 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – ზედა ტანსაცმლის წარმოება, გარდა მოდელების დემონსტრირებისა და ჩვენებისა.	10
5.	18.23.1 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – საცვლების წარმოება.	10

6.	18.24.1 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – თავსაბურავების წარმოება.	10
7.	18.24.9 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – დანარჩენი ტანსაცმლისა და აქსესუარების წარმოება.	10
8.	20.51.1 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – ხის სხვადასხვა ნაწარმის წარმოება – ტანსაცმლისა და თავსაბურავების ხის საკიდების წარმოება; – ხის საოჯახო ნივთებისა და სამზარეულოს საკუთნოების წარმოება.	20
9.	26.21.1 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – ფაიფურისა და ქაშანურის სამეურნეო-საყოფაცხოვრებო ნაკეთობების წარმოება.	20
10.	28.75.2 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – სამეურნეო-საყოფაცხოვრებო ჭურჭლის და ინვენტარის წარმოება.	20
11.	36.30 კლასით გათვალისწინებული: – მუსიკალური ინსტრუმენტების წარმოება – აკორდეონებისა და ანალოგიური საკრავების, მათ შორის ტუჩის გარმონიკების წარმოება; – სასულე მუსიკალური ინსტრუმენტების წარმოება ინსტრუმენტების წარმოება.	15
12.	36.62. კლასით გათვალისწინებული: – ცოცხებისა და ჯაგრისების წარმოება.	10
სექცია G		
13.	50.20 კლასით გათვალისწინებული: – ავტომობილების ტექნიკური მომსახურება და რემონტი.	40
14.	52.7 კლასით გათვალისწინებული: – საყოფაცხოვრებო საქონლისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი – საყოფაცხოვრებო საქონლისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი, თუ ის ხორციელდება ამ საგნების წარმოების, საბითუმო და საცალო ვაჭრობისაგან დამოუკიდებლად, თუ რემონტი ხორციელდება საქმიანობის სხვა სახეობებთან ერთად, მაშინ იგი განეკუთვნება საცალო და საბითუმო ვაჭ-	20

	რობის ან ამ საქონლის წარმოების შესაბამის დაჯგუფებებს.	
15.	52.71 კლასით გათვალისწინებული: – ფეხსაცმლისა და ტყავის ნაწარმის რემონტი.	20
16.	52.72 კლასით გათვალისწინებული: – საყოფაცხოვრებო ელექტრონული ნაწარმის რემონტი.	20
17.	52.73 კლასით გათვალისწინებული: – საათებისა და საიუველირო ნაწარმის რემონტი.	2
18.	52.74.1 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – ტანსაცმლის გადაკეთება და რემონტი.	10
19.	52.74.9 კლასით გათვალისწინებული: – საყოფაცხოვრებო საქონლისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი.	20
სექცია H		
20.	55.23.0 ქვეკლასით – სხვა საცხოვრებელი ადგილები – გათვალისწინებული: – საცხოვრებელი ადგილების მოკლე ვადით გადაცემა სოფლის სახლებში (შალებში), კოტეჯებში და ბინებში.	60
სექცია K		
21.	74.85.0 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – სამდივნო და თარგმნითი მომსახურების გაწევა.	5
22.	93.01.1 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – თეთრეულისა და სხვა საფეიქრო ნაწარმის რეცხვა და დამუშავება.	20
23.	93.02.0 ქვეკლასით გათვალისწინებული: – ხომის დაბანა, შესწორება და კრეჭა, დაწყობა, შელებვა, შეფერადება, დახვევა, გასწორება და ანალოგიური სამუშაოები მამაკაცებისათვის და ქალებისათვის, აგრეთვე გაპარსვა და წვერის შესწორება.	20
24.	95.0 კლასით გათვალისწინებული: – შინამეურნეობის გაძღოლასთან დაკავშირებული მომსახურება.	

მ) 2007 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული ფიზიკური პირის მიერ საქართველოში წარმოებული

სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პირველადი მიწოდებით მიღებული შემოსავალი, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ამ ფიზიკური პირის მიერ ამ მიწოდებით მიღებული ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 100 000 ლარს.

2. საშემოსაველო გადასახადით არ იბეგრება შემდეგ ფიზიკურ პირთა მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე:

ა) ბავშვობიდან შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირის, აგრეთვე მხედველობის გამო I და II ჯგუფის შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირის;

ბ) მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქის;

გ) პირის, რომელსაც მინიჭებული აქვს „ქართველის დედის" საპატიო წოდება;

დ) მარტოხელა დედის;

ე) პირის, რომელმაც იშვილა ბავშვი (შვილად აყვანიდან 1 წლის განმავლობაში);

ვ) პირის, რომელმაც აღსაზრდელად (შვილობილად) აიყვანა ბავშვი.

3. საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება:

ა) I და II ჯგუფის შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირის მიერ (ამ მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებული შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირების გარდა) კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 1500 ლარამდე;

ბ) მაღალმთიან რეგიონებში მცხოვრები მრავალშვილიანი (სამი და მეტი შვილი) პირის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3 000 ლარამდე, ხოლო მაღალმთიან რეგიონებში მცხოვრებ, ერთ- ან ორშვილიან პირს კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული 3000 ლარამდე დასაბეგრ შემოსავალზე გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი უმცირდება 50 პროცენტით.

4. თუ ამ მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილის „ა" ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს წარმოექმნება ერთზე მეტი შეღავათის უფლება, მასზე გავრცელდება მათგან ერთი, უმაღლესი შეღავათი.

მუხლი ადგენს საშემოსაველო გადასახადისგან განთავისუფლების პირობებს. მუხლის 1-ლი ნაწილი ადგენს იმ პირთა (შემოსაველის იმ სახეობათა) ნუსხას, რომლებიც სრულად თავისუფლდებიან გადასახადისგან; მე-2 და მე-3 ნაწილები კი – იმ პირთა

ი(შემოსავლის სახეობათა) ნუსხას, რომლებიც გადასახადისგან თავისუფლდება ნაწილობრივ, გარკვეულ სფეროებამდე; ხოლო მე-4 ნაწილით დგინდება დამატებითი პირობა მე-2 და მე-3 ნაწილების გამოყენების შესახებ. ამ მუხლის ზოგიერთი პუნქტი მოითხოვს დასუსტებას:

1.ა – ეს ნორმა შეესაბამება ვენის 1961 წლის 18 აპრილის კონვენციას დიპლომატიური ურთიერთობის შესახებ, რომელსაც საქართველო მიუერთდა საქართველოს პარლამენტის 1993 წლის 13 მაისის დადგენილებით;

1.ბ – „გრანტის" რაობას ადგენს საქართველოს 1996 წლის 28 ივნისის კანონი „გრანტების შესახებ" (იხ. გლოსარიუმი);

ამ ქვეპუნქტით გადასახადისგან თავისუფლდება ნებისმიერი სახის სახელმწიფო პენსია, აგრეთვე არასახელმწიფო პენსია მანამდე განხორციელებული დანაგროვის ფარგლებში, სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკების ან ადგილობრივ ბიუჯეტებში გათვალისწინებული ასიგნებებით გამოყოფილი დახმარება (მაგალითად, დროებითი შრომისუუნარობისთვის, მშობიარეთათვის და ა.შ.) ან ერთჯერადი განაცემი.

ამ ქვეპუნქტის ფრჩხილებში აღწერილი განაცემი ამავე ქვეპუნქტით თავისუფლდება იმ შემთხვევაში, თუ იგი გაცემულია შესაბამისი ბიუჯეტის ხარჯზე, ხოლო მომდევნო, „გ" ქვეპუნქტით – აგრეთვე ყველა სხვა შემთხვევაშიც.

1.ე – არ არის განსაზღვრული, რა ითვლება „ქონების ღირებულებად" – ქონების საბაზრო ფასი თუ მისი შეძენის ღირებულება. ეს მნიშვნელოვანია მომდევნო ქვეპუნქტით განსაზღვრული ნამეტის დასადგენად. გარდა ამისა, იმავე ქვეპუნქტისთვის ძალიან მნიშვნელოვანია, რა ჩაითვლება „მიღებულ ქონებად", რამდენადაც სამოქალაქო კოდექსის (მუხლები 1158-1171) მიხედვით მეუღლეთა ქონება (გამონაკლისების გათვალისწინებით) მათი თანასაკუთრებაა.

1.ვ – ამ ქვეპუნქტით გადასახდისგან თავისუფლდება ფიზიკური პირის მიერ მატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი (ანუ დადებითი სხვაობა რეალიზაციის ღირებულებასა და შეძენის ღირებულებას შორის), თუ ეს აქტივი ამ პირის საკუთრებაში იყო 2 წელზე მეტი ხნის განმავლობაში და თუ ამგვარი რეალიზაცია არ ექცევა სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში. განვიხილოთ მაგალითი:

2000 წლის 1 სექტემბერს კანონიერად რეგისტრირებულ ქორწინებაში მყოფმა მეუღლეებმა 20 000 ლარად შეიძინეს ბინა, რომელიც საჯარო რეესტრში ორივე მეუღლის თანასაკუთრებად დარეგისტრირდა. 2004 წლის 1 აგვისტოს ერთ-ერთი მეუღლე გარდაიცვალა და ბინასთან დაკავშირებით საჯარო რეესტრში შევიდა შე-

საბამისი ცვლილება. მეორე მეუღლემ ეს ბინა 25 000 ლარად გაყიდა 2005 წლის 1 ოქტომბერს. ამ შემთხვევაში დაიბეგრება 2 500 ლარი (5 000 ლარის – ნამეტის – ნახევარი) და გადასახადის თანხა იქნება 300 ლარი (2 500 * 12 %)

1.ზ – ამ ქვეპუნქტით, გადასახადისგან თავისუფლდება I და II რიგის მემკვიდრეების მიერ ქონების ნაქებით ან მემკვიდრეობით მიღება – სრულად, ქონების ღირებულების მიუხედავად, ხოლო III და IV რიგის მემკვიდრეების მიერ („თ" ქვეპუნქტი) – საგადასახადო წლის განმავლობაში 150 000 ლარამდე.

4. მაგალითი: თუ პირმა აღსაზრდელად (შვილობილად) აიყვანა ბავშვი და იმავდროულად, იგი II ჯგუფის შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირია, მასზე გავრცელდება მხოლოდ ერთი შეღავათი – საგადასახადო წლის განმავლობაში მას არ დაებეგრება 3000 ლარამდე მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი.

თავი XXIII
მოგების გადასახადი

მუხლი 169. გადასახადის გადამხდელი

1. მოგების გადასახადის გადამხდელია:

ა) საქართველოს საწარმო;

ბ) უცხოური საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.

2. ამხანაგობა და სხვა ანალოგიური წარმონაქმნი მოგების გადასახადს გადაიხდიან ამ კოდექსის 206-ე მუხლის შესაბამისად.

3. თუ უცხოური პირი არ არის ფიზიკური პირი, ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოში და არ დაასაბუთებს თავის თანამფლობელობას ამ კოდექსის 206-ე მუხლის მიხედვით, ამ კარის მიზნებიდან გამომდინარე, იგი განიხილება როგორც საქართველოს საწარმო..

1. მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს მოგების გადასახადის გადამხდელის ვინაობას. „საქართველოს საწარმოსა" და „უცხოური საწარმოს" ცნებები განსაზღვრულია კოდექსის 26-ე მუხლით.

2. კოდექსის 206-ე მუხლი ადგენს, რომ ამხანაგობისა თუ მსგავსი წარმონაქმნის შემთხვევაში დასაბეგრი მოგება ნაწილდება ამხანაგობის წევრებს შორის მათი წილის შესაბამისად და შეიტანება მათ ერთობლივ შემოსავალში. ამდენად, თავად ამხანაგობა მოგების გადასახადს არ იხდის. ამ თვალსაზრისით, წინამდებარე მუხლის მე-2 ნაწილსა და 206-ე მუხლს შორის არის წინააღმდე-

გობა, რადგან ერთი მათგანი ამბობს, რომ ამხანაგობა მოგების გადასახადს იხდის, მეორე კი საწინააღმდეგოს ამტკიცებს.

3. საზღვარგარეთის სოგიერთ ქვეყანაში არსებობს „იურიდიული პირის სტატუსის არმქონე საწარმოს“ ცნება. უნდა ვივარაუდოთ, რომ მე-3 ნაწილში სწორედ მასზე უნდა იყოს საუბარი, თუმცა, რატომ უნდა განიხილებოდეს იგი საქართველოს საწარმოდ და არა უცხოურ საწარმოდ, უცნობია. თუ არარეზიდენტი ფიზიკური პირიც და უცხოური საწარმოც იბეგრება მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსაველების მიმართ, რატომ უნდა დაიბეგროს სხვა წესით აღნიშნული „უცხოური პირი“?

მუხლი 170. დაბეგვრის ობიექტი

1. საქართველოს საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება. იგი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

2. უცხოური საწარმო (გარდა საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების საერთაშორისო გადატანის განმახორციელებლისა), რომელიც საქართველოში ახორციელებს საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, წარმოადგენს მოგების გადასახადის გადამხდელს მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლის მიხედვით, რომელიც მცირდება ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებით.

3. საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების საერთაშორისო გადატანის განმახორციელებელი უცხოური საწარმოს, რომელიც საქართველოში ახორციელებს საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, დასაბეგრი მოგება განისაზღვრება საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლის მიხედვით, რომელიც იყოფა მის მიერ საქართველოსა და საქართველოს ფარგლებს გარეთ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ (მთლიან) შემოსავალზე და მრავლდება მის მიერ მიღებულ დასაბეგრ მოგებაზე.

4. უცხოური საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის მის მუდმივ დაწესებულებასთან, გადასახადით იბეგრება ამ კოდექსის 197-ე მუხლის შესაბამისად გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

5. უცხოური საწარმო, რომელიც ქონების რეალიზაციით იღებს ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებულ შემოსავალს, რომელიც დაკავშირებული არ არის საქართველოში მის მუდმივ დაწესებულებასთან, წარმოადგენს მოგების გადასახადის გადამხდელს კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლიდან, რომელიც მცირდება ამ პერიოდისათვის ასეთი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული გამოქვითვების თანხებით.

6. ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული ქონების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება:

ა) რეზიდენტი იურიდიული პირის ჩვეულებრივი აქციების ან პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

ბ) ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-13 ნაწილში აღნიშნული ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

გ) ამ კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის „კ“ ან „ლ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

დ) სხვა ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი.

1-2. „დასაბეგრი მოგების“ გამოანგარიშების მეთოდი ისეთივეა, როგორიც „დასაბეგრი შემოსავლისა“. საქართველოს საწარმოს ერთობლივ შემოსავალში შეიტანება საქართველოში და მის ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლები, ხოლო უცხოური საწარმოსთვის – მხოლოდ საქართველოში მის მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული შემოსავლები (გარდა მე-3 – მე-6 ნაწილებით განსაზღვრული შემოსავლებისა).

3. ის, რომ ამ ნაწილით საერთაშორისო გადაზიდვების განმახორციელებელი ავიაკომპანიების მიმართ დადგენილია დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრის განსაკუთრებული წესი, – სამართლიანია. ეს დაკავშირებულია ამა თუ იმ ქვეყანაში ავიაკომპანიის მიერ მიღებული შემოსავლის დადგენის სირთულესთან. მაგალითად, თბილისში არსებულმა სააგენტომ, შეიძლება, ბილეთი გაყიდოს „ემერიქენ ეირვეიზის“ რეისზე ნიუ-იორკიდან ბუენოს-აირესის მიმართულებით მაშინ, როცა „ემერიქენ ეირვეიზს“ საქართველოსთან არანაირი შეხება არა აქვს. საერთაშორისო წესებით, ინფორმაცია მთელ მსოფლიოში გაყიდული ბილეთების შესახებ გროვდება და მოწმდება შეიცარიაში არსებული რამდენიმე ფირმის მიერ. მათ მიერვე დგინდება ამა თუ იმ კომპანიის მიერ ცალკეული ქვეყნიდან მიღებული შემოსავლის ოდენობა.

მიუხედავად ამისა, აქ უზუსტობა მაინც არის დაშვებული, რადგან არ არის განმარტებული, ამ კონკრეტულ შემთხვევაში რას გულისხმობს *„მის მიერ მიღებული დასაბეგრი მოგება“*. საქმე ის

.არის, რომ სხვადასხვა ქვეყანაში, საწარმოს დასაბეგრი მოგება სხვადასხვა წესით გამოიანგარიშება. ეს ეხება როგორც ერთობლივი შემოსავლის განსაზღვრის წესებს, ისე ცალკეული ხარჯის გამოქვითვა-არგამოქვითვას. მაგალითად, სხვადასხვა ფორმულითა („წრფივი", „ნარჩენი ღირებულების" და ა.შ.) და სხვადასხვა ოდენობით არის დასაშვები ძირითად საშუალებათა ცვეთის გამოქვითვა.

ამდენად, ამ საკითხის დაზუსტება აუცილებელია. წინააღმდეგ შემთხვევაში „დასაბეგრი მოგების" განსაზღვრისას საგადასახადო ორგანოებს მოუწევთ მხოლოდ კონკრეტული გადამხდელის მონაცემებზე დაყრდნობა, რაც, საგადასახადო კონტროლის მიზნებიდან გამომდინარე, საკმაოდ პრობლემურია.

5 – 6.ა – მე-5 ნაწილის მიხედვით, უცხოური საწარმო (თუ იგი შემოსავლებს იღებს ქონების რეალიზაციით) მოგების გადასახადის გადამხდელია თავისი მთლიანი შემოსავლის იმ ნაწილიდან, რომელიც მიიღება საქართველოში არსებული წყაროდან. ხოლო მე-6 ნაწილის „ა" ქვეპუნქტის მიხედვით, ერთ-ერთ ასეთ შემოსავლად განიხილება რეზიდენტ იურიდიულ პირში პარტნიორის წილით მიღებული ნამეტი. ამ ქვეპუნქტში არ არის რაიმე გამონაკლისი ან მითითება რომელიმე მუხლზე, რაც იმაზე მიგვანიშნებს, რომ ეს „ნამეტი" ნებისმიერ შემთხვევაში განიხილება შემოსავლად. იმავდროულად, 24-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ზ" ქვეპუნქტი აღნიშნულ ნამეტს „საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად" **მხოლოდ** იმ შემთხვევაში განიხილავს, თუ „საწილო" იურიდიული პირის უძრავი ქონების ღირებულება ამავე პირის მთლიანი აქტივების 50 %-ზე მეტს შეადგენს. ამ კოლიზიის აღმოსაფხვრელად წინამდებარე ქვეპუნქტს სიტყვის „ნამეტი" შემდეგ უნდა დაემატოს სიტყვები: *„თუ სრულდება ამ კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ზ" ქვეპუნქტით დადგენილი პირობა".*

6.ბ – საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-13 ნაწილით განსაზღვრულ ქონებას წარმოადგენს:

- სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და ტექნოგენური წარმონაქმნების გადამუშავების პროცესში წიაღით სარგებლობის უფლება;
- საავტორო უფლებები, პროგრამული უზრუნველყოფის, პატენტის, ნახაზის, მოდელის, სავაჭრო ნიშნის ან სხვა ინტელექტუალური საკუთრების ან სარგებლობის უფლება;
- სამრეწველო, სავაჭრო ან სამეცნიერო-კვლევით მოწყობილობებზე საკუთრების ან სარგებლობის უფლება;
- ნოუ-ჰაუ;

- კინოფილმებზე, ვიდეოფილმებზე, ხმის ჩანაწერებზე ან ჩაწერის სხვა საშუალებებზე საკუთრების ან სარგებლობის უფლება;

6.გ – ამ კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის „კ“ და „ლ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ქონებაა:

- საქართველოში გამოყენებული მოძრავი ქონება; აგრეთვე ამ ქონების იჯარით ან/და სხვა სახელშეკრულებო სარგებლობის უფლება;
- საქართველოში არსებული და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული უძრავი ქონება, აგრეთვე, ასეთ ქონებაში პარტნიორის წილი.

მუხლი 171. გადასახადის განაკვეთი

1. საწარმოს დასაბეგრი მოგება იბეგრება 20 პროცენტით, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

2. „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებების“ განხორციელების შედეგად ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებული მოგება იბეგრება 10-პროცენტიანი განაკვეთით, თუ ეს ხელშეკრულებები დადებულია 1998 წლის 1 იანვრამდე.

1. დასაბეგრი მოგების რაობა განმარტებულია 170-ე მუხლით. მოგების გადასახადის განაკვეთია 20 %.

2. „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონის 1„ა.ბ“ მუხლით: *„არსებული ხელშეკრულება - საქართველოს პრეზიდენტის განკარგულების საფუძველზე სახელმწიფოსა ან/და სახელმწიფოს სახელით ნავთობის ეროვნულ კომპანიასა და ინვესტორს შორის ამ კანონის ამოქმედებამდე დადებული პროდუქციის წილობრივი განაწილების ხელშეკრულება, ან/და სახელმწიფოს სახელით გაცემული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების წარმოების ლიცენზია;“* ამასთან, ეს კანონი მიღებულია 1999 წლის 16 აპრილს. ამდენად, მოცემული შეღავათი (მოგების გადასახადის 10-პროცენტიანი განაკვეთი) არ ერცელდება იმ პირებზე (თუ ასეთი პირები არსებობენ), რომლებსაც „არსებული ხელშეკრულებები“ დადებული აქვთ 1998 წლის 1 იანვრიდან 1999 წლის 16 აპრილამდე პერიოდში.

მუხლი 172. გადასახადისაგან განთავისუფლება

მოგების გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება:

ა) საბიუჯეტო, საერთაშორისო ან/და საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა;

ბ) ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, საწევრო შენატანები და შემოწირულობები;

გ) საქართველოს ეროვნული ბანკის მოგება;

დ) საქართველოს საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციით მიღებული მოგება;

ე) სამედიცინო დაწესებულებების (მიუხედავად ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმისა) სამედიცინო საქმიანობიდან მიღებული მოგების ის ნაწილი, რომელიც მოხმარდება რეინვესტირებას (დაწესებულების რეაბილიტაცია, ტექნიკური ბაზის უზრუნველყოფა) და თანამშრომელთა მატერიალურ წახალისებას;

ვ) 2007 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პირველადი მიწოდებით მიღებული მოგება, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ამ პირის მიერ ამ მიწოდებით მიღებული ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 100 000 ლარს;

ზ) 2007 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული მოგების ის ნაწილი, რომლის რეინვესტირებაც ხდება ამ საქმიანობის ფარგლებში;

თ) 2007 წლის 1 იანვრამდე ჟურნალ-გაზეთების მიწოდებით ან/და ჟურნალ-გაზეთებით სარეკლამო მომსახურების გაწევით მიღებული მოგება.

I. „ა“ ქვეპუნქტი ზედმეტია, რადგან:

- მოგების გადასახადით იბეგრება საწარმო (მუხლი 169);
- ამ ქვეპუნქტში განხილული პირები საწარმოს წარმოადგენენ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ისინი ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას (25-ე და 30-ე მუხლები);
- თუ განხილული პირები არ ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას, ისინი არ წარმოადგენენ საწარმოს და მათ'სე არ ერცელდება მოგების გადასახადი.

II. იგივე შეიძლება ითქვას „ბ“ ქვეპუნქტზეც, რადგან მასში აღწერილი შემოსაელები არ არის ეკონომიკური საქმიანობით მი-

ღებული შემოსაელები და, ამდენად, მათი მიმღები ორგანიზაციები არ წარმოადგენენ საწარმოს.

III. სამოქალაქო კოდექსი იცნობს ტერმინს „შეწირულობა“ და არა „შემოწირულობა“.

IV. „ე“ ქვეპუნქტი ბუნდოვანია, რადგან უცნობია, რას ნიშნავს „დაწესებულების რეაბილიტაცია, ტექნიკური ბაზის უზრუნველყოფა“. გარდა ამისა, სრულიად ზედმეტია ამ წინადადების ბოლო ნაწილი, რადგან „თანამშრომელთა მატერიალური წახალისება“ არის ხელფასი ან მასთან გათანაბრებული განაცემი და იგი ისედაც გამოიქვითება ერთობლიეი შემოსაელიდან.

„ე“ ქვეპუნქტში მითითებული „სასაქონლო კოდი“ ნიშნავს „საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის“ კოდს.

თავი XXIV
ერთობლივი შემოსავალი

მუხლი 173. ერთობლივი შემოსავალი

1. რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსაელებისაგან.

2. არარეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებისაგან.

3. ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული ყველა შემოსავალი, კერძოდ:

ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები;

ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან;

გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

1-2. „რეზიდენტად“ იგულისხმება საქართველოს საწარმო/ორგანიზაცია ან რეზიდენტი ფიზიკური პირი (მუხლი 12.6). ყველა სხვა პირი განიხილება „არარეზიდენტად“ (მუხლი 12.7).

3. ამ ნაწილით აღწერილია ერთობლივ შემოსავალში შესატანი შემოსაელების სახეობები. თითოეული მათგანის რაობა აღწერილია 174-ე – 176-ე მუხლებით.

მუხლი 174. ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები

1. ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, დაქირავებულის მიერ ამ ნაწილით განსაზღვრული ოდენობით მიღებული სარგებლისათვის, გადახდილი თანხის გამოკლებით, მათ შორის:

ა) ნებისმიერი სახეობის ავტომობილის პირადი სარგებლობისათვის გამოსაყენებლად მიღებისას – შესაბამისი საგადასახადო წლის დასაწყისისათვის ამ ავტომობილის საბალანსო ღირებულების 0,1 პროცენტი დაქირავებულის მიერ ავტომობილის კერძო სარგებლობის მიზნით გამოყენების ყოველი დღისათვის;

ბ) საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოქვეყნებულ საშუალო საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის მიღებისას – საბაზრო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა;

გ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქონლის/მომსახურების მიწოდებისას ან კომპენსაციის გარეშე გადაცემისას – ასეთი საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი;

დ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საცხოვრებლის სარგებლობაში გადაცემისას – საიჯარო ქირის წლიური საბაზრო ღირებულება (შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად);

ე) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისთვის ან მის კმაყოფაზე მყოფთათვის განათლების მისაღებად დახმარების გაწევისას (დაქირავებულის ვალდებულებათა შესრულებასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომზადების პროგრამის ჩაუთელელად) – დამქირავებლის მიერ განათლების მისაღებად გაწეული დახმარების ღირებულება;

ვ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის ხარჯების ანაზღაურებისას – ანაზღაურების თანხა;

ზ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის ვალის ან ვალდებულების პატიებისას – ვალის ან ვალდებულების თანხა;

თ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის სიცოცხლისა და ჯანმრთელობის დაზღვევის შემთხვევაში სადაზღვევო პრემიის ან სხვა თანხის გადახდისას – დამქირავებლის მიერ გადახდილი სადაზღვევო პრემიის ან სხვა თანხის მოცულობა;

ი) სხვა შემთხვევაში – სარგებლის საბაზრო ფასი ამ კოდექსის 22-ე მუხლის მიხედვით.

3. ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალში არ შედის:

ა) დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ანაზღაურება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული ნორმის ფარგლებში;

ბ) წარმომადგენლობითი ხარჯების ანაზღაურება.

4. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული თანხა მოიცავს აქციზს, დღგ-ს და სხვა გადასახადს, რომელიც უნდა გადაიხადოს დაქირავებულმა.

1. ამ მუხლით განსაზღვრული შემოსავლები შეეხება მხოლოდ დაქირავებით მუშაობას. 1-ლი ნაწილის მიხედვით, შემოსავალს განეკუთვნება დაქირავებით მუშაობისთვის ნებისმიერი ფორმით მიღებული სასღაური ან სარგებელი. ამ უკანასკნელის ოდენობა კი განისაზღვრება მუხლის მე-2 ნაწილით.

„დაქირავებით მუშაობის" რაობა განისაზღვრება კოდექსის მე-16 მუხლით.

2. ამ ნაწილით განსაზღვრული სარგებლის ოდენობას აკლდება მის მისაღებად გადახდილი თანხები, თუ ისინი არსებობს.

მაგალითი „ა" ქვეპუნქტისთვის: X დამქირავებლის საკუთრებაშია ავტომობილი, რომლის საბაზრო ღირებულებაა 20 000 ლარი. ეს ავტომობილი X-ის მიერ დაქირავებულმა Y-მა გამოიყენა ქალაქგარეთ შვებულებაში წასასვლელად 20 დღით, რისთვისაც X-ს გადაუხადა 100 ლარი. Y-ის სარგებლის ოდენობა ამ შემთხვევაში არის 300 ლარი (20 000 * 0,1% * 20 – 100), რაც უნდა ჩაირთოს Y-ის შემოსავალში და X-ის მიერ დაიბეგროს საშემოსავლო და სოციალური გადასახადებით.

მაგალითი „ბ" ქვეპუნქტისთვის: X დამქირავებელმა Y დაქირავებულს ასესხა 5 000 ლარი ერთი წლით, წლიურ 12 პროცენტად. თუ საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოქვეყნებული საშუალო საბაზრო განაკვეთი იმავე პერიოდისთვის შეადგენს წლიურ 17 პროცენტს, მაშინ Y-ის სარგებლის ოდენობა იქნება 250 ლარი (5 000 * 17 % – 5 000 * 12 %).

მაგალითი „გ" ქვეპუნქტისთვის: X დამქირავებელმა Y დაქირავებულს უსასყიდლოდ მისცა ტანსაცმელი, რომლის საბაზრო ღირებულებაა 200 ლარი. ეს თანხა მთლიანად წარმოადგენს Y-ის სარგებელს.

მაგალითი „დ" ქვეპუნქტისთვის: X დამქირავებელმა Y დაქირავებულს მიაქირავა X-ის საკუთრებაში არსებული 40 მ^2 ფართობის ბინა, თვეში 50 ლარად, 7 თვის განმავლობაში. იმავე რაიონში ასეთივე ბინის ქირის საბაზრო ოდენობაა 80 ლარი თვეში. Y-ის სარგებლის ოდენობა იქნება 210 ლარი (80 * 7 – 50 * 7).

I მაგალითი „ე“ ქვეპუნქტისთვის: X დამქირავებელმა Y დაქირავებულს არასრულწლოვანი შვილის სწავლებისთვის საზღვარგარეთ გადაურიცხა 3 000 ლარის შესაბამისი თანხა. ამასთან, Y-მა დაუფარა X-ს 2 000 ლარი. 1 000 ლარი ჩაითვლება Y-ის სარგებლად.

II მაგალითი „ე“ ქვეპუნქტისთვის: X-მა Y-ის კვალიფიკაციის ამაღლებისთვის კურსის ჩასატარებლად Z პირს გადაუხადა 700 ლარი. ამ შემთხვევაში ეს თანხა არ ჩაითვლება Y-ის სარგებლად.

მაგალითი „ვ“ ქვეპუნქტისთვის: X დამქირავებელმა Y დაქირავებულს აუნაზღაურა მკურნალობის ხარჯი 450 ლარის ოდენობით. ეს თანხა Y-ის სარგებელია.

მაგალითი „ზ“ ქვეპუნქტისთვის: თუ „ბ“ მაგალითის მონაცემებით X-მა Y-ს ვადის გასვლის შემდეგ მთელი ვალი აპატია, Y-ის სარგებლის ოდენობა იქნება 5 600 ლარი (5 000 + 5 000 * 12 %) და არა 5 850 ლარი (5 000 + 5 000 * 17 %).

3. ა) — სამივლინებო ხარჯების ნორმები განსაზღვრულია:

- საქართველოს პრეზიდენტის 2005 წლის 20 აპრილის №231 ბრძანებულებით "მოსამსახურეთათვის სამსახურებრივი მივლინების ხარჯების ანაზღაურების შესახებ" (იხილეთ "საჯარო სამსახურის შესახებ" კანონით განსაზღვრულ პირებს); და
- საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის №220 ბრძანებით "დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ".

ბ) — წარმომადგენლობითი ხარჯების რაობა დადგენილია 12.38-ე მუხლით.

მუხლი 175. ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებულია არ არის დაქირავებით მუშაობასთან

1. ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან, განეკუთვნება სამეწარმეო და არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები.

2. სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:

ა) საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები;

ბ) სამეწარმეო საქმიანობისთვის გამოყენებული აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი;

გ) სამეწარმეო საქმიანობის შეზღუდვის ან საწარმოს დახურვის შედეგად მიღებული შემოსავლები;

დ) ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული თანხები, რომლებიც შემოსავალში შეიტანება ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით;

ე) კომპენსირებული გამოქვითვები ამ კოდექსის 209-ე მუხლის მიხედვით;

ვ) სხვა სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლები.

3. არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:

ა) პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები;

ბ) დივიდენდები;

გ) როიალტი;

დ) ვალების ჩამოწერით მიღებული შემოსავლები;

ე) აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი, ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ნამეტი შემოსავლის გარდა;

ვ) ქონების ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით გაცემით მიღებული შემოსავლები;

ზ) სხვა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილითა და ამ კოდექსის 174-ე მუხლით განსაზღვრული შემოსავლისა.

1. „ეკონომიკური საქმიანობა“, აგრეთვე „სამეწარმეო და არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობა“ განმარტებულია კოდექსის მე-13 მუხლით.

2. ა) – „საქონლის/მომსახურების მიწოდება“ განმარტებულია მე-20 მუხლით.

ბ) – აქტივების რეალი'საციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი წარმოადგენს დადებით სხვაობას მიღებულ (მისაღებ) თანხასა და ამ აქტივის შეძენა'ს (შექმნა'ს) გაწეული დანახარჯის თანხას შორის. ეს წესი არ ვრცელდება ძირითად საშუალებებ'ს, რომლებიც აღირიცხება ჯგუფების მიხედვით და რომელთა ცვეთაც გამოიანგარიშება ე. წ. „ნარჩენი ღირებულების“ მეთოდით.

გ) – მაგალითი: X და Y პირები მსგავსი საქონლის (ეთქვათ, ლიმონათის) მწარმოებლები არიან. X-მა კონკურენციის შემცირების მიზნით ხელ'შეკრულება დაუდო Y-ს, ამ უკანასკნელის მიერ 1 წლით საკუთარი წარმოების შეჩერების თაობა'ზე, რისთვისაც წინასწარ გადაუხადა 5 000 000 ლარი. ეს თანხა ჩაირთვება Y-ის ერთობლივ შემოსავალში იმ საგადასახადო წელს, როცა Y-მა დაიწყო წარმოების შეჩერება.

დ) – იხ. 183.7-ე მუხლის კომენტარი.

ე) – იხ. 209-ე მუხლის კომენტარი.

ვ) – ძნელი წარმოსადგენია, რა არის ისეთი სამეწარმეო საქმიანობა, რასაც არ მოიცავს წინა პუნქტები. ეს ქვეპუნქტი უფრო „ვაითუ გამოგვრჩეს“ პრინციპით არის შექმნილი და ეს მეთოდი ხშირად გამოიყენება ამ კოდექსში.

3. ამ ნაწილში აღწერილი შემოსავლები არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებად ითვლება იმ შემთხვევაში, თუ არ სრულდება მე-13 მუხლის მე-4 ნაწილის „ა“–„გ“ ქვეპუნქტებით აღწერილი არც ერთი პირობა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ისინი ჩაითვლება სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლად.

ა) – პროცენტების განმარტება მოცემულია მე-12.12 მუხლში;

ბ) – დივიდენდებისა – მე-12.11 მუხლში;

გ) – როიალტისა – მე-12.13 მუხლში;

დ) – ვალების ჩამოსაწერად გარკვეული პროცედურებია საჭირო: პირველ რიგში, ისინი უნდა აისახოს გადამხდელის ანგარიშგებაში. ვალები შეიძლება ჩამოიწეროს, თუ:

• გასულია მათი მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადა. სახელშეკრულებო მოთხოვნებისთვის დადგენილია ხანდაზმულობის 3-წლიანი ვადა, თუმცა კონკრეტულ შემთხვევებში შეიძლება დადგინდეს სხვა ვადებიც (სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 129), მაგალითად, უძრავ ნივთებთან დაკავშირებული მოთხოვნებისთვის ასეთი ვადა შეადგენს 6 წელს;

• აღარ არსებობს (ლიკვიდირებულია) მევალე ან მისი უფლებამონაცვლე (მემკვიდრე) – ხანდაზმულობის ვადის გასვლამდეც;

• მევალის მხრიდან ვალის პატიებისას;

ე) – ამ ქვეპუნქტში „სხვა ამგვარი ფორმა“ გულისხმობს სერვიტუტს, აღნაგობის უფლებას და ა.შ.

მუხლი 176. სხვა შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან

1. სხვა შემოსავლებს, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან, განეკუთვნება ნებისმიერი შემოსავალი ან სარგებელი, გარდა:

ა) ამ კოდექსის 174-ე და 175-ე მუხლებით განსაზღვრული შემოსავლებისა;

ბ) პარტნიორთა შენატანებისა, რომლებიც ზრდიან იმ საწარმოს წმინდა აქტივს, რომელთა პარტნიორსაც წარმოადგენენ შენატანების განმახორციელებელი პირები.

2. პირის მიერ სხვა პირისაგან ქონების ან სარგებლის მიღების შემთხვევაში, ერთობლივ შემოსავლებში შესატანი ქონების ან სარგებლის ღირებულება განისაზღვრება ამ კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესით.

1. – ამ ნაწილში მითითებული სარგებელი შეიძლება იყოს, მაგალითად, ერთი მეგობრის (ან ნათესავის) მიერ მეორისთვის მიცემული უპროცენტო სესხი. სარგებლის ოდენობა კი დადგინდება 174.2-ე მუხლით დადგენილი წესით.

1.ბ – საწარმოს წმინდა აქტივი არის თანხა, რომელიც მიიღება ყველა აქტივის ჯამურ ღირებულებასა და ყველა ვალდებულების ჯამურ ღირებულებას შორის სხვაობით. წმინდა აქტივის ღირებულება ტოლია საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ღირებულებისა. ამდენად, სხვა შემოსავლებს, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან, არ განეკუთვნება პარტნიორთა შენატანები საწარმოს საკუთარ კაპიტალში.

2. 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ამ მუხლისთვის გულისხმობს სარგებლის შეფასებას სარგებლის საბაზრო ღირებულებითა და გადახდილი თანხის გამოკლებით.

თავი XXV
გამოქვითვები და ზარალი

მუხლი 177. შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები

ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომლებიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა:

ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დაღგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, რომლებსაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები;

ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებათა თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

„ა“ ქვეპუნქტში მოხსენიებულ კაპიტალიზებად ხარჯებად უნდა ვიგულისხმოთ ხარჯები, რომლებიც ზრდის ძირითადი საშუალების ღირებულებას (მაგალითად, ძირითადი საშუალების რემონ-

ტის სენორმატიული ხარჯი) და არა ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს საკუთარ კაპიტალთან.

183-ე მუხლის მე-13 ნაწილი გულისხმობს ძირითადი საშუალების ე.წ. „100-პროცენტიან ცვეთას“ ანუ ძირითადი საშუალებების შეძენის დაზან წარმოების ხარჯების გამოქვითვას იმ საგადასახადო წელს, რომელშიც ეს ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა.

მუხლი 178. ხარჯები, რომლებიც არ გამოიქვითება

ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება:

ა) ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, გარდა ამ კოდექსის 186-ე მუხლით გათვალისწინებული თანხისა;

ბ) გართობაზე გაწეული ხარჯები. აღნიშნული მოთხოვნა არ გამოიყენება იმ გადასახადის გადამხდელის მიმართ, რომელიც ეწევა გართობითი ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობას, თუ ხარჯები გაწეულია ასეთი საქმიანობის ფარგლებში;

გ) ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯები, ლატარიებიდან, კაზინოებიდან (სამორინეებიდან), აზარტული ან სხვა მომგებიანი თამაშობებიდან მიღებულ მოგებებთან დაკავშირებული ხარჯები ან ხელფასის სახით შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები;

დ) მოგების გადასახადის ან საშემოსავლო გადასახადის გადახდისაგან განთავისუფლებული შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები.

ა) – 186-ე მუხლით გათვალისწინებული თანხა გულისხმობს საწარმოს მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული შეწირულობის თანხას, დაწესებული ლიმიტის ფარგლებში.

გ) – ვფიქრობთ, ამ ქვეპუნქტის პირველი წინადადებით დადგენილი შესწორება სერიოზული უკანგადაგმული ნაბიჯია. იგი წინააღმდეგობაშია როგორც კონსტიტუციასთან, ისე სამართლის ზოგად პრინციპებთან. პრაქტიკულად არც ერთი განვითარებული ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობა არ აწესებს ამგვარ შესწორებას. იმ პირობებში, როცა კოდექსით დაშვებულია საქველმოქმედო ორგანიზაციებისთვის გადარიცხული გარკვეული თანხის გამოქვითვის საკმაოდ საეჭვო ნორმა, სრულ ნონსენსად მიგვაჩნია საარსებო მინიმუმის დაბეგვრა; მით უმეტეს, რომ ასეთი შესწორება თავისუფლად შეიძლება მივიჩნიოთ ადამიანის უპირველესი უფლების – სიცოცხლის უფლების – ხელყოფად. გარდა ამისა, თითოეულ შრომისუნარიან ადამიანს თვით საქართველოს კანონმდებ-

ლობით (სამოქალაქო კოდექსი) არათუ ეკალება თავისი შრომისუნარო ნათესავების რჩენა, არამედ შეიძლება დაისაჯოს ამ ვალდებულების შეუსრულებლობისთვის (ფინანსურად თუ სხვაგვარად). აღარაფერს ვამბობთ გადაუდებელ სამედიცინო თუ განათლების ხარჯებზე. საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის შემცირება სრულიად მიუღებელი არგუმენტია ამგვარი შესწორების გასამართლებლად, რადგან პრობლემა არა რიცხვები, არამედ პრინციპის აღიარება-არაღიარებაა. დაუშვებელია სიცოცხლის უფლებასა და ე.წ. „ბიუჯეტის ინტერესებს“ შორის არათუ ამ უკანასკნელისთვის პრიორიტეტის მინიჭება, არამედ მათი ერთ სიბრტყეში დაყენებაც კი. ეს სწორედ ასეა დადგენილი საქართველოს კონსტიტუციის მე-7 მუხლით: *„სახელმწიფო ცნობს და იცავს ადამიანის საყოველთაოდ აღიარებულ უფლებებსა და თავისუფლებებს, როგორც წარუვალ და უზენაეს ადამიანურ ღირებულებებს. ხელისუფლების განხორციელებისას ხალხი და სახელმწიფო შეზღუდული არიან ამ უფლებებითა და თავისუფლებებით, როგორც უშუალოდ მოქმედი სამართლით.“*

„დ“ ქვეპუნქტით დაწესებული შეზღუდვა არ იყო „ძველ“ სადგასახახადო კოდექსში. ეს ახალი ნორმაა და შექმნილია დღგ-ის იმ ნორმის ანალოგიით, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადახდისგან განთავისუფლებული ოპერაციების მიმართ გადახდილი დღგის ჩათვლა არ წარმოებს (მუხლი 247). ეს ქვეპუნქტი სერიოზულ ხარვეზს შეიცავს, რადგან:

- დღგ და საშემოსავლო/მოგების გადასახადები ამ კოდექსის მიხედვითაც კი (იხ. მე-12.14 მუხლი) არსებითად განსხვავებული გადასახადებია – დღგ არაპირდაპირი (ე.ი. დანახარჯებზე ანუ მოხმარებაზე დაწესებული) გადასახადია, საშემოსავლო/მოგების გადასახადი კი – პირდაპირი (ე. ი. შემოსავალზე დაწესებული). ამდენად, მათ შორის ანალოგია არაკორექტულია;
- ანალოგია კორექტულიც რომ იყოს, ხარვეზი მაინც რჩება, რადგან არ არის დადგენილი წესი, როგორ უნდა გაიმიჯნოს განთავისუფლებული და დასაბეგრი შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯები, თუ ასეთი ხარჯების მიკუთვნება კონკრეტული შემოსავლისთვის შეუძლებელია. ასეთი წესი დღგ-ის მიმართ დადგენილია („პროპორციული ჩათვლა“), მაგრამ არ არსებობს არავითარი მინიშნება იმავე წესის საშემოსავლო/მოგების გადასახადებზე გავრცელების შესახებ.
- საქმეს არც დღგ-ის აღნიშნული წესის პირდაპირ გადმოტანა უშველის, რადგან დღგ „ხანმოკლე“ გადასახადია, საშე-

მოსაელო და მოგების გადასახადები კი – დროში განერცობილი. ამასთან, მათი „დროში განერცობა“ არ შემოიფარგლება ოუნდაც ერთი წლით.

ამდენად, აღნიშნული ნორმა საფუძვლიან განსჯას და კორექტირებას საჭიროებს.

მუხლი 179. პროცენტების გამოქვითვის შეზღუდვა

1. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან/და გადასახდელი (აღრიცხვის მეთოდის გამოყენების მიხედვით) პროცენტები გამოიქვითება არა უმეტეს კრედიტის (სესხის) წლიური 24 პროცენტის ფარგლებში, შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად.

2. იმ საწარმოში, რომლის წილის (აქციების) 20 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირებს, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული გამოსაქვითი პროცენტების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადამხდელის მიერ პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსავლისა და ნებადართული გამოქვითვებით (პროცენტების გამოქვითვების გარდა) შემცირებული ერთობლივი შემოსავლების თანხების ჯამის 50 პროცენტს.

1-ლი ნაწილის მიხედვით, თუ გადასახადის გადამხდელი ხარჯების აღრიცხვას აწარმოებს დარიცხვის მეთოდით, მას შეუძლია ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს კრედიტისთვის გადასახდელი პროცენტი, არა უმეტეს წლიური 24 პროცენტიდან გამომდინარე. ამ შემთხვევაში მნიშვნელობა არა აქვს ფაქტობრივად გადახდილ თანხას. მაგალითად:

ა) დარიცხვის მეთოდით მომუშავე X პირმა 2004 წლის 1 აგვისტოს აიღო 10 000 ლარის კრედიტი წლიურ 23 პროცენტად, შესაბამისი პროცენტის ყოველთვიური გადახდით. 2004 წელს მას უფლება აქვს, გამოქვითოს 964 ლარი (10 000 * 0.23 / 365 * 153) – 1 აგვისტოდან 31 დეკემბრამდე არსებული 153 დღისთვის, მიუხედავად იმისა, ფაქტობრივად რა თანხა ჰქონდა მას გადახდილი (მათ შორის, წინსწრებითაც) 31 დეკემბრის მდგომარეობით – ეთქვათ, 500 ან 1200 ლარი.

ბ) დარიცხვის მეთოდით მომუშავე Y პირმა 2004 წლის 1 აგვისტოს აიღო 10 000 ლარის კრედიტი წლიურ 28 პროცენტად, შესაბამისი პროცენტის ყოველთვიური გადახდით. ამ შემთხვევაში 2004 წელს მას უფლება აქვს, გამოქვითოს მხოლოდ 1 006 ლარი (10 000 * 0.24 / 365 * 153), მიუხედავად იმისა, რომ ხელშეკრულებით მას იმავე პერიოდში 1174 ლარის გადახდის ვალდებულება უნდება.

თუ პირი ხარჯების საკასო მეთოდით აღრიცხავს, მაშინ იგი გამოქვითავს ფაქტობრივად გადახდილ თანხას, მაგრამ არა უმეტეს წლიური 24 %-ისა. სემოთ განხილულ შემთხვევებში მას უფლება აქვს, გამოქვითოს ფაქტობრივად გადახდილი თანხა არა უმეტეს 1 006 ლარისა. ამდენად, საკასო მეთოდით მომუშავე პირისთვის კრედიტის წინმსწრები გრაფიკით დაფარვა, საგადასახადო კოდექსის თვალსაზრისით, წაგებიანია.

მე-2 ნაწილი აღგენს წესს, რომელსაც მაგალითზე განვიხილავთ:

- X საწარმოში წილის 25 % ეკუთვნის Y კაეშირს, რომელიც არ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას;
- საგადასახადო წლის განმავლობაში X-ის მიერ მიღებული ეროობლივი შემოსავალი (პროცენტებით მიღებული შემოსაველის გარდა) შეადგენს 100 000 ლარს;
- დაშვებული გამოქვითვები (კრედიტისთვის გადახდილი პროცენტების გარეშე) 90 000 ლარია;
- პროცენტებით მიღებული შემოსავალი შეადგენს 20 000 ლარს;
- ამ მუხლის 1-ლი ნაწილის მოთხოვნათა დაცვით კრედიტისთვის გადახდილი პროცენტები შეადგენს 17 000 ლარს;

ამ პირობებიდან გამომდინარე, X-ს კრედიტისთვის გადახდილი პროცენტების სახით შეუძლია გამოქვითოს მხოლოდ 15 000 ლარი {(20 000 + 100 000 - 90 000) * 50 %}.

ეს ნაწილი შეიცავს ხარვეზს:

ტერმინი „ეროობლივი შემოსავალი" მოიცავს პროცენტის სახით მიღებულ შემოსავალსაც. მე-2 ნაწილში კი არ არის მითითება, ამ კონკრეტულ შემთხვევაში ეროობლივ შემოსავალში პროცენტებით მიღებული შემოსაველის არჩართვის შესახებ. თუ მე-2 ნაწილს სიტყვასიტყვით წავიკითხავდით, განხილულ მაგალითში „პროცენტის სახით მიღებული შემოსაველისა და ეროობლივი შემოსაველების თანხების ჯამი" იქნებოდა არა 120 000, არამედ 140 000 ლარი, ხოლო გამოსაქვითი თანხის ზღვრული ოდენობა 15 000 ლარის ნაცვლად – 25 000 ლარი.

მუხლი 180. უიმედო ვალების გამოქვითვა

1. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გამოქვითოს რეალიზებულ საქონელთან და მომსახურებასთან დაკავშირებული უმედო ვალები, რომელთა მიხედვით მისაღები შემოსაველები წინა

ანგარიშებში პერიოდებში შეტანილი იყო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში.

2. უიმედო ვალების გამოქვითვა დაიშვება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დავალიანება ჩამოწერილია და ასახულია გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო ანგარიშებაში.

აქ საუბარი უნდა იყოს „უიმედო მოთხოვნებზე“ და არა „უიმედო ვალებზე“.

1. თუ უიმედო მოთხოვნა გასულ საგადასახადო პერიოდებში არ იყო შეტანილი ერთობლივ შემოსავალში, გადასახადის გადამხდელს არ აქვს მისი გამოქვითვის უფლება. მოთხოვნის უიმედოების დადგენის პირობების შესახებ იხ. 175.3.-ე მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის კომენტარი.

2. ეს ნაწილი ამუსტებს და ზღუდავს პირველი ნაწილის დაშვებას. იგი, კერძოდ, მოითხოვს, რომ აღნიშნული დავალიანების ჩამოწერა ასახოს გადამხდელის ბუღალტრულ აღრიცხვაშიც.

მუხლი 181. სარეზერვო ფონდებში გადარიცხვების გამოქვითვა

1. იურიდიულ პირს, რომელიც სადაზღვევო საქმიანობას ეწევა, უფლება აქვს სარეზერვო ფონდებში გადარიცხული თანხა გამოქვითოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ნორმებით.

2. ბანკები სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვების გამოქვითვას ახდენენ საეჭვო ვალების რეზერვების შექმნის შესახებ საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი წესით.

1. რეზერვების შექმნა ან შევსება დასაბეგრი მოგების შემცირების ხარჯზე ნებადართულია მხოლოდ სადაზღვევო კომპანიებისა და ბანკებისთვის, რადგან მათი შექმნა ამ პირებს კანონით ევალებათ. სხვა იურიდიულ პირებს რეზერვების შექმნა შეუძლიათ მხოლოდ წმინდა მოგების ხარჯზე. ამის შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს პარტნიორთა (აქციონერთა) კრება, თუ შესაბამისი ნორმა არ არის გათვალისწინებული სასოგადოების წესდებით.

2. ამ ნაწილში მითითებული წესი დადგენილია საქართველოს ეროვნული ბანკის 1996 წლის 27 აგვისტოს №31 ბრძანებით „კომერციული ბანკების მიერ გაცემული სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვების ფორმირების, გამოყენების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესების დამტკიცების შესახებ“.

მუხლი 182. სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯების გამოქვითვა

გამოქვითვას ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯები, გარდა ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა.

I. ამ კოდექსში არსად არის განმარტებული, რა არის „კაპიტალიზებადი ხარჯები". მაოში უნდა ვიგულისხმოთ ისეთი ხარჯები, რომელთა ღირებულება ემატება (ჩრდის) ძირითადი საშუალებების ღირებულებას.

II. წინადადება ისეა აგებული, რომ „ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯები" მაინცდამაინც „სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯები" გამოდის. სიტყვა „გარდა" სწორედ ამას მიუთითებს. ამიტომ უმჯობესი იქნებოდა მუხლის ამ სახით ჩამოყალიბება: *„გამოქვითვას ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების <u>ისეთი</u> ხარჯები, რომლებიც არ წარმოადგენს ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებად ხარჯებს".*

მუხლი 183. საამორტიზაციო ანარიცხები და გამოქვითვები ძირითად საშუალებათა მიხედვით

1. ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიქვითება ამ მუხლით გათვალისწინებული პირობების მიხედვით.

2. ამორტიზაცია არ ერიცხება მიწას, ხელოვნების ნიმუშებს, სამუზეუმო ექსპონატებს, ისტორიული მნიშვნელობის მქონე ობიექტებს (გარდა შენობა-ნაგებობებისა), მუშა და პროდუქტიულ პირუტყვს და სხვა არაამორტიზებად აქტივებს. ამასთან, ამორტიზაცია არ ერიცხება 1 000 ლარამდე ღირებულების ძირითად საშუალებებს და იგი მთლიანად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან იმ საანგარიშო წელს, როდესაც მათი შეძენა ან შექმნა მოხდა.

3. ძირითადი საშუალებები, რომლებიც ამორტიზაციას ექვემდებარება, ჯგუფდება ამორტიზაციის შემდეგი ნორმების მიხედვით:

ჯგუფის ნომერი	ძირითადი საშუალებები	ამორტიზაციის ნორმა, %
1	მსუბუქი ავტომობილები; ავტოსატრაქტორო ტექნიკა გზებზე გამოსაყენებლად; ავეჯი ოფისისათვის; საავტომობილო ტრანსპორტის მოძრავი შემადგენლობა; სატვირთო ავტომობილები, ავტობუსები, სპეციალური ავტომობილები და ავტომისაბმელები; მანქანები და მოწყობილობა მრეწველობის ყველა დარგისათვის, სამსხმელო წარმოებისათვის; სამჭედლო-საწნეხი მოწყობილობა; სამშენებლო მოწყობილობა; სასოფლო-სამეურნეო მანქანები და მოწყობილობა.	20
2	სპეციალური ინსტრუმენტები, ინვენტარი და მოწყობილობა; კომპიუტერები, მონაცემთა დამუშავების პერიფერიული მოწყობილობები და აღჭურვილობა; ელექტრონული მოწყობილობა.	20
3	სარკინიგზო, საზღვაო და სამდინარო სატრანსპორტო საშუალებები; ძალოვანი მანქანები და მოწყობილობა; თბოტექნიკური მოწყობილობა, ტურბინული მოწყობილობა, ელექტროძრავები და დიზელ-გენერატორები, ელექტროგადაცემისა და კავშირგაბმულობის მოწყობილობები; მილსადენები.	8
4	შენობები, ნაგებობები	5
5	ამორტიზებადი აქტივები	15

4. თითოეული ჯგუფის საამორტიზაციო ანარიცხების ოდენობა გამოიანგარიშება საგადასახადო წლის ბოლოს ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსიდან, ამ მუხლის მე-3 ნაწილში მითითებული ამორტიზაციის ნორმების შესაბამისად.

5. შენობებსა და ნაგებობებს (შემდგომში – ნაგებობა) ამორტიზაცია დაერიცხება თითოეულ ნაგებობაზე ცალ-ცალკე. შესაბამისად, თითოეული ნაგებობა განიხილება, როგორც ცალკე ჯგუფი.

6. საგადასახადო წლის ბოლოსათვის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს წარმოადგენს შემდეგი წესით განსაზღვრული თანხა: საანგარიშოს წინა საგადასახადო წლის ბოლოსათვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი მცირდება საანგარიშოს წინა საგადასახადო წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხით და ამ მუხლის მე-8 და მე-9 ნაწილების შესაბამისად წარმოებული გამოქვითვებით, რომელსაც ემატება საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფისათვის დამატებულ ძირითად საშუალებათა (გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული ძირითადი საშუალებებისა) ღირებულება ამ კოდექსის 211-ე მუხლის თანახმად, აგრეთვე საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ძირითად საშუალებებზე გაწეული რემონტის ხარჯები ზღვრული დონის ზემოთ ამ კოდექსის 184-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად და აკლდება საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციის თანხები.

7. თუ საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციის თანხა აღემატება ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს წლის ბოლოსათვის, მაშინ ნამეტი თანხა ჩაითვლება ერთობლივ შემოსავალში და ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი ნულს გაუტოლდება.

8. თუ ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა წლის ბოლოსათვის 1 000 ლარზე ნაკლებია, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა ექვემდებარება გამოქვითვას.

9. თუ ჯგუფის ყველა ძირითადი საშუალება რეალიზებული ან ლიკვიდირებულია, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა წლის ბოლოსათვის ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას.

10. გადასახადის გადამხდელებს უფლება აქვთ მეორე და მესამე ჯგუფზე გამოიყენონ დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმა, მაგრამ არა უმეტეს ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შესაბამისი ნორმების ორმაგი ოდენობისა.

11. ლიზინგით მიღებული ძირითადი საშუალებები (ლიზინგის საგანი), რომლებიც ამორტიზაციას ექვემდებარება, ჯგუფდება ცალ-ცალკე ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ნორმების მიხედვით.

12. ლიზინგის საგნის მიმღებისათვის ლიზინგის საგნის საბალანსო ღირებულებას შეადგენს ლიზინგის მიმღების ვალდებულების საერთო თანხიდან ბასს-ის მიხედვით დისკონტირების გზით გამოყოფილი ძირითადი თანხა. ხელშეკრულების ვადაზე ადრე შეწყვეტის შემთხვევაში ლიზინგის საგანი არსებული საბალანსო ღირებულებით უბრუნდება ლიზინგის გამცემს. ლიზინგის მიმღების საპროცენტო ხარჯი ექვემდებარება მისი ერთობლივი შემო-

საკლიდან გამოქვითვას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული გადახდების პროპორციულად. საიჯარო საპროცენტო ხარჯის გამოქვითვისას გაითვალისწინება ამ კოდექსის 179-ე მუხლის მოთხოვნები.

13. შესყიდული, ლიზინგით მიღებული ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ძირითადი საშუალებების მიმართ გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების შესყიდვის (წარმოების) ღირებულება, ლიზინგის შემთხვევაში სალიზინგო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება, იმ საგადასახადო წელს, რომელშიც ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციაში შევიდა. აღნიშნული ძირითადი საშუალებები არ შეიტანება ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში; მათი მიწოდებისას (ლიზინგის შემთხვევაში დაბრუნებისას, თუ გათვალისწინებული იყო გამოსყიდვა) მიღებული ან მისაღები თანხები, ხოლო ასეთის არარსებობისას – საბაზრო ღირებულება დღგ-ის გარეშე ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას. ამ უფლების გამოყენების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია იგივე მეთოდი გამოიყენოს ყველა შემდგომში შესყიდული (წარმოებული), ლიზინგით მიღებული ძირითადი საშუალებების მიმართ.

14. ამ მუხლის მე-13 ნაწილი ეხება მხოლოდ მისი ძალაში შესვლის შემდეგ შესყიდულ, ლიზინგით მიღებულ ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებულ ძირითად საშუალებებს. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის ძალაში შესვლამდე შესყიდული, ლიზინგით მიღებული ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ძირითადი საშუალებების მიმართ გამოიყენება ამ მუხლის პირველი – მე-12 ნაწილებით გათვალისწინებული პირობები. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის დებულების გამოყენებისას, გადასახადის გადამხდელს უფლება არა აქვს არჩეული გამოქვითვის ნორმა შეცვალოს 5 წლის განმავლობაში.

ამ მუხლის კომენტარი კეთდება მე-12.37 მუხლის II შენიშვნის გათვალისწინებით.

1. ზოგადად, ცვეთა არის ფიზიკური ფორმის მქონე იდენტიფიცირებადი მატერიალური აქტივის ღირებულების თანდათანობითი გადატანა გამოშვებულ პროდუქციაში ან გაწეულ მომსახურებაში. რამდენადაც ცალკეული ძირითადი საშუალების ცვეთის ზუსტი ოდენობის დადგენა პრაქტიკულად შეუძლებელია, მისი გამოქვითვა დარიცხვის მეთოდით ხდება სხვადასხვა ნორმის გამოყენებით. ეს დარიცხვა კი კეთდება აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის პროპორციულად, სხვადასხვა მეთოდით. ამ მეთოდებს შორის საქართველოში ყველაზე მეტად ცნობილია ორი –

„წრფივი“ და „ნარჩენი ღირებულებისა“. წრფივი მეთოდი გულისხმობს ცვეთის თანაბარ დარიცხვას სასარგებლო მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში. ამ მეთოდით ცვეთის თანხა გამოიანგარიშება აქტივის ღირებულების (შეძენის ან შექმნის) გაყოფით აღნიშნული ვადის წელთა რიცხვზე. ამდენად, დარიცხული ცვეთის აბსოლუტური თანხა უცვლელია. აღნიშნული ვადის განმავლობაში აქტივის გადაფასებისას პროპორციულად გადაფასდება ცვეთის თანხაც და აკუმულირებული ცვეთაც. ამ მეთოდით ცვეთის გამოთვლის ფორმულას აქვს შემდეგი სახე: $D = C_0 / T$, სადაც C_0 არის აქტივის საწყისი ღირებულება, ხოლო T – აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის წელთა საერთო რიცხვი.

ნარჩენი ღირებულების მეთოდით გამოთვლისას ცვეთა ერიცხება აქტივის ნარჩენ ღირებულებას, ე. ი. თანხას, რომელიც მიიღება აქტივის საწყისი ღირებულებიდან გასულ წლებში დარიცხული ცვეთის გამოკლებით. ასეთ შემთხვევაში უცვლელია მხოლოდ ცვეთის ნორმა, ხოლო ცვეთის აბსოლუტური თანხა ყოველწლიურად მცირდება აქტივის ნარჩენი ღირებულების შემცირების კვალობაზე. ამ მეთოდით, აქტივის ნარჩენი ღირებულება ნებისმიერ წელს გამოითვლება ფორმულით: $C_t = C_0 * (1 - D/100)^t$, სადაც C_t არის აქტივის ნარჩენი ღირებულება მიმდინარე წელს, C_0 არის აქტივის საწყისი ღირებულება, D – ცვეთის ნორმა პროცენტებით, ხოლო t – მიმდინარე წლის რიგითი ნომერი, როცა აქტივის ექსპლუატაციაში შესვლის წელი ითვლება პირველ წლად.

ფორმულიდან ჩანს, რომ აქტივის ნარჩენი ღირებულება (C_t) ვერასოდეს გახდება ნულის ტოლი (ე. ი. მისი შეძენის ღირებულება სრულად ვერ გამოიქვითება), თუ ცვეთის ნორმა (D) 100 %-ზე ნაკლებია. ამიტომ ამ მეთოდში ყოველთვის დგინდება გარკვეული თანხობრივი სლვარი, რომლის მიღწევისას აქტივის ნარჩენი ღირებულება პირდაპირ, ყოველგვარი ცვეთის გაანგარიშების გარეშე გამოიქვითება. 1997 წლის საგადასახადო კოდექსით ეს სლვარი შეადგენდა 100 ლარს, ამ კოდექსით კი იგი შეადგენს 1 000 ლარს.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ცვეთის მეთოდს ირჩევს მეწარმე სუბიექტი. საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, იგი დამოუკიდებლად ადგენს ასევე ცვეთის ნორმას. იგი არც იმაშია შეზღუდული, ძირითადი საშუალებების შეძენაზე გაწეული ხარჯი მთლიანად შეძენის წელს გამოქვითოს თუ რამდენიმე წლის განმავლობაში – ცვეთის დარიცხვით. ყველაფერი ეს მის სამეურნეო პოლიტიკაზეა დამოკიდებული. რამდენადაც ამ ყველაფრის უნიფიცირება შეუძლებელია, საგადასახადო კანონმდებლობით, როგორც წესი, დგინდება გარკვეული სლვრული ნორმები და ცვეთის მეთოდი, რომლებიც **მხოლოდ** საგადასახადო მიზნებისთვისაა დაწესებული.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, დაამოხვიოს ან არ დაამოხვიოს ბულალტრული აღრიცხვის წესები საგადასახადო აღრიცხვის წესებს.

ამ კოდექსით ცვეთის დარიცხვის მეთოდად „ნარჩენი ღირებულების“ მეთოდი, უფრო სწორად, მისი ერთი სახეობა – „ჯგუფური ნარჩენი ღირებულების“ – მეთოდია არჩეული. აქვე დგინდება ცვეთის ნორმებიც თითოეული ჯგუფისთვის. ამ მეთოდით, ცვეთა თითოეულ ძირითად საშუალებას ცალ-ცალკე კი არ ერიცხება (გარდა მე-4 ჯგუფის ძირითადი საშუალებებისა – შენობა-ნაგებობებისა), არამედ ისინი ჯგუფდება გარკვეული ნიშნით და ცვეთა ერიცხება მათ ჯამურ ღირებულებას. ეს ნიშნავს, რომ საგადასახადო აღრიცხვისთვის ცალკეულ ძირითად საშუალებას, ფაქტობრივად, აღარ აქვს ინდივიდუალური ღირებულება, არამედ ჯგუფის ყველა ძირითად საშუალებას, მათი სახეობისა თუ „სიძველის“ მიუხედავად, ერთი და იგივე საშუალო ღირებულება აქვს.

2. აღრიცხვაში განასხვაებენ ცვეთად და არაცვეთად აქტივებს. მიჩნეულია, რომ ეკონომიკურ საქმიანობაში არის აქტივები, რომლებიც ექსპლუატაციის განმავლობაში არ კარგავს თავის პირვანდელ ღირებულებას, არამედ, ხშირად, მათი ღირებულება იზრდება კიდეც. ასეთი აქტივების მაგალითებია ჩამოთვლილი ამ მუხლის მე-2 ნაწილში. აქვეა დადგენილი 1 000-ლარიანი ზღვარი, რომლის ქვეშითაც, საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის, აქტივის ძირითად საშუალებად აღრიცხვა არ ხდება. მისი ღირებულება მოლიანად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან მათი შეძენის (შექმნის) წელსვე.

3. ამ ნაწილით დაჯგუფებულია ცვეთადი ძირითადი საშუალებები და დადგენილია ცალკეული ჯგუფის შესაბამისი ცვეთის ნორმები. ეს აქტივები დაყოფილია 5 ჯგუფად.

საყურადღებოა, რომ 1997 წლის საგადასახადო კოდექსით მოცემული ნორმები წარმოადგენდა ზედა ზღვარს ცვეთის დასარიცხავად. გადასახადის გადამხდელს უფლება ჰქონდა, გამოეყენებინა ცვეთის უფრო დაბალი ნორმა ან საეროდ არ დაერიცხა ცვეთა. ახალი კოდექსით, ეს გათვალისწინებული აღარ არის. ამდენად, უნდა ვიეარაუდოთ, რომ გადამხდელი ვალდებულია, დარიცხოს ცვეთა. ამაზე მიგვანიშნებს ზარალის გადატანის 5-წლიანი შეზღუდვა, თუმცა ამგვარი ვარაუდი ცალსახა არ არის.

გარდა ამისა, ცვეთის დარიცხვა შესაძლებელია მაშინაც, თუ გადასახადის გადამხდელს მიმდინარე საგადასახადო წლის (ან მისი დიდი ნაწილის) განმავლობაში საერთოდ არ უმუშავია. საგადასახადო კოდექსი არც იმას მოითხოვს, რომ აქტივის მიმართ ცვეთა გაანგარიშებულ იქნეს საგადასახადო წლის განმავლობაში, მისი არსებობის პერიოდის პროპორციულად. სხვა სიტყვებით რომ

ვთქვათ, თუ აქტივი შეძენილია 2005 წლის 31 დეკემბერს, მის მიმართ გამოიყენება ცვეთის სრული ნორმა (იხ. ამ მუხლის 1-ლი ნაწილის კომენტარის ბოლო წინადადება).

4. ამ ნაწილით შემოდის „ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის“ ცნება, რომლის რაობა განმარტებულია ამავე მუხლის მე-6 ნაწილით.

შენიშვნა: ტერმინი „ანარიცხები“ იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როცა საქმე გვაქვს გარკვეულ დანაგროვთან. მაგალითად, „საპენსიო ანარიცხები“ ნიშნავს საპენსიო ფონდში პერიოდულ გადარიცხვებს, რომელთა შედეგადაც პირის საპენსიო ანგარიშზე გროვდება გარკვეული თანხა. რამდენადაც ცვეთის ამ მეთოდით ცვეთის დაგროვება არ ხდება (მიმდინარე წლის ცვეთა პირდაპირ ამცირებს აქტივების ღირებულებას და მომავალი წლისთვის ეს აქტივები უკვე შემცირებული ღირებულებით გადადის), „საამორტიზაციო ანარიცხების“ მაგივრად „გამოსაქვითი ცვეთის“ გამოყენება ჯობს.

5. ეს ნაწილი ადგენს საერთო წესიდან გამონაკლისს შენობებისა და ნაგებობებისთვის. იგი მოითხოვს, რომ ამ სახის აქტივებს ცვეთა დაერიცხოს არა ჯგუფურად, არამედ ცალ-ცალკე. ამით ამ აქტივებისთვის შენარჩუნებულია მათი ინდივიდუალური ღირებულებები.

შენიშვნა: ამ ნაწილიდან ისე გამოდის, რომ მხოლოდ შენობა-ნაგებობებია ისეთი აქტივები, რომლებსაც ცვეთა „არაჯგუფურად“, ცალ-ცალკე ერიცხება. სინამდვილეში კი ეს ასე არ არის, მაგალითად, ამავე მუხლის მე-11 ნაწილით გათვალისწინებულ, ლიზინგით მიღებულ ძირითად საშუალებებს, ან მე-5 ჯგუფისთვის მიკუთვნებულ სოგიერთ აქტივს ცვეთა ცალ-ცალკე ერიცხება.

6. ეს ნაწილი განმარტავს „წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის“ ცნებას. იგი წარმოადგენს ბაზას, რომლის მიმართაც გამოითვლება ამ ჯგუფის მიმდინარე წლის ცვეთის სღვრული ოდენობა. ეს „ბაზა“ შემდეგნაირად გამოითვლება: გასული წლის „ბაზა“ მცირდება გასულ წელსვე დარიცხული ცვეთით. მიღებული თანხა წარმოადგენს ჯგუფის ნარჩენ ღირებულებას გასული წლის ბოლოსთვის (მიმდინარე წლის დასაწყისისთვის). ამ თანხას ემატება მიმდინარე წელს შეძენილი ძირითადი საშუალებების ღირებულება, ძირითადი საშუალების რემონტის ხენორმატიული (184-ე მუხლის შესაბამისად) ხარჯი და აკლდება: ა) ძირითადი საშუალების რეალიზაციით მიღებული თანხა და ბ) ამ მუხლის მე-8 და მე-9 ნაწილებით განსაზღვრული თანხა. მიღებული შედეგი (თუ ის 1000 ლარზე მეტია) წარმოადგენს ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს. სწორედ ამ თანხიდან გამოითვლება მიმ-

დინარე წლის ცვეთა. **„ღირებულებითი ბალანსი“ არის აღწერილი წესით გამოთვლილი თანხა ცვეთის გამოკლებამდე.**

7. თუ წლის განმავლობაში ჯგუფის ერთი ან რამდენიმე აქტივის გაყიდვით მიღებული თანხა მეტია ჯგუფის „ღირებულებით ბალანსზე“ წლის ბოლოსთვის, მაშინ მათ შორის სხვაობა ჩაირთვება ერთობლივ შემოსავალში, ხოლო ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი 0-ს გაუტოლდება. ***საყურადღებოა ის, რომ სხვა შემთხვევაში (ე.ი. თუ აქტივის გაყიდვით მიღებული ამონაგები ნაკლებია ღირებულებით ბალანსზე) ამ აქტივის რეალიზაციით მიღებული თანხა ერთობლივ შემოსავალში არ შედის.***

8. თუ „ღირებულებითი ბალანსი“ 1000 ლარზე ნაკლებია, იგი მთლიანად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან (იმის მიუხედავად, რომ ჯგუფში შემავალი ძირითადი საშუალებები, შესაძლოა, კელავაც რჩებოდეს გადასახადის გადამხდელის განკარგულებაში). **ფაქტობრივად** დარჩენილი ძირითადი საშუალებების ღირებულება მომავალი წლების გაანგარიშებაში მონაწილეობას აღარ მიიღებს.

9. ეს ნაწილი მიუთითებს წესზე, რომლის დროსაც, თუ ჯგუფში ყი'სიკურად აღარ არის დარჩენილი ძირითადი საშუალება, მაგრამ არსებობს 1 000 ლარზე მეტი ნარჩენი ღირებულება, მაშინ ეს თანხა გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან. ამგვარი შემთხვევები შეიძლება ორი გ'ხით დადგეს: ა) როცა აქტივი მის ნარჩენ ღირებულება'ზე ნაკლებ ფასად იყიდება; და ბ) როცა აქტივს, ალრიცხვის თვალსაზრისით, აქვს ნარჩენი ღირებულება, მაგრამ იგი სხვადასხვა მი'ზე'ით დაზიანებული ან მოძველებულია და ლიკვიდირებულ უნდა იქნეს.

10. ეს ნაწილი დასაშვებად მიიჩნევს მეორე და მესამე ჯგუფის აქტივების მიმართ (მხოლოდ) ცვეთის გაორმაგებული ნორმის გამოყენებას. ამასთან, ამავე მუხლის მე-14 ნაწილისგან განსხვავებით, გადამხდელი არ არის შეზღუდული, ამ აქტივების მიმართ ერთ წელს გააორმაგოს ნორმა, მეორე წელს – არ გააორმაგოს, მესამე წელს ისევ გააორმაგოს და ა. შ.

11. ეს ნაწილი მიუთითებს, რომ ლიზინგით მიღებულ ძირითად საშუალებებზე არ ვრცელდება აქტივების დაჯგუფების წესი. ისინი ცალ-ცალკე აღირიცხება, თუმცა ცვეთის დარიცხვის მეთოდი და ნორმა ისეთივეა, როგორიც შესაბამისი ჯგუფისა.

12. ლიზინგისთვის გადასახდელი მთლიანი თანხა შედგება ძირითადი თანხისა და საიჯარო პროცენტისაგან, შესაბამისად ლიზინგის საგნის მიმღებმა, ლიზინგით მიღებული ძირითადი საშუალება ბალანსზე უნდა ასახოს ძირითადი თანხით, ხოლო მასზე დამატებული საიჯარო პროცენტი პერიოდის მიხედვით ჩართოს გამოსაქვით ხარჯებში, მაგრამ არა უმეტეს წლიური 24 პროცენტი-

სა. შესადარებლად – ფულადი კრედიტის ალებით წარმოშობილი ვალდებულება შედგება ძირითადი თანხისა და გადასახდელი პროცენტებისგან. მათგან ბალანსზე აისახება მხოლოდ ძირითადი თანხა (თანდათანობითი დაფარვის პირობებში – ძირითადი თანხის დაუფარავი ნაწილი), ხოლო გადასახდელი პროცენტი შესაბამისი პერიოდის მიხედვით მიეკუთვნება გამოსაქვითხარჯებს. არსობრივად იგივე ხდება ლიზინგის შემთხვევაშიც. ლიზინგი, შინაარსობრივად, იგივეა, რაც კრედიტი. განსხვავება მხოლოდ ამ „კრედიტის" ფორმასა და სოგიერთ სხვა ნიუანსშია (მაგალითად, ლიზინგით მიღებული საგნის გამოსყიდვა დასაშვებია, ფულადი კრედიტის შემთხვევაში კი ამას აზრი ეკარგება).

13. ამ ნაწილით დასაშვებად ცხადდება შესყიდული, წარმოებული ან ლიზინგით მიღებული ძირითადი საშუალებების ღირებულების გამოქვითვა სრული ოდენობით (ე. წ. „100-პროცენტიანი ცვეთა"). ამასთან, ეს გამოქვითვა დაიშვება იმ საგადასახადო წელს, როცა აღნიშნული აქტივები ექსპლუატაციაში შევიდა. ეს უკანასკნელი ნორმა ხარვეზიანია, რადგან:

- თუ, ვთქვათ, 2005 წელს საწარმომ გამოიყენა „100-პროცენტიანი ცვეთა" ამავე წელს შეძენილი ძირითადი საშუალების მიმართ, იგი ვალდებულია, 5 მომდევნო წლის განმავლობაში შეძენილი (წარმოებული, ლიზინგით მიღებული) ყველა ძირითადი საშუალების მიმართაც იგივე წესი გამოიყენოს (ამ მუხლის მე-13 და მე-14 ნაწილები);
- დავუშვათ, იმავე საწარმომ 2006 წელს შეიძინა მოწყობილობა, რომელიც დაამონტაჟა და ექსპლუატაციაში გაუშვა 2007 წელს. ამ ნაწილის მოთხოვნით, მას ამ მოწყობილობის ღირებულების გამოქვითვა მხოლოდ 2007 წელს შეუძლია, მაგრამ რა უნდა ჰქნას მან 2006 წელს, როცა ეს აქტივი შეიძინა, სად უნდა აღრიცხოს იგი? აქტივად მას ვერ აღრიცხავს, რადგან ამას ამ მუხლის მე-14 ნაწილი უკრძალავს წინა წელს „ჩადენილი გაუფრთხილებლობის" გამო. ხარჯებისად მი მისი მიკუთვნება კი მხოლოდ მომავალ წელს შეუძლია, მე-13 ნაწილის გამო.
- გარდა ამისა, მუხლის ეს ნაწილი არ უშვებს ნაჩუქარი (უსასყიდლოდ მიღებული) ძირითადი საშუალების მიმართ იმავე ნორმის გამოყენებას. ზემოთ აღწერილ მაგალითში გადამხდელი კელავაც იმავე პრობლემის წინაშე აღმოჩნდება.

საყურადღებოა, რომ ამ წესით გამოქვითული ძირითადი საშუალებების ღირებულება არ გაითვალისწინება შესაბამისი ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის გაანგარიშებაში, ხოლო ამ აქტივე-

ბის მიწოდებით მიღებული თანხა მთლიანად ჩაირთვება იმ წლის ერთობლივ შემოსავალში, როცა მოხდა მისი გაყიდვა.

14. ამ მუხლის მე-13 ნაწილით აღწერილი წესი მოქმედებს მხოლოდ 2005 წლის 1 იანვრის შემდეგ შეძენილი, შექმნილი ან ლიზინგით მიღებული ძირითადი საშუალებების მიმართ.

მუხლი 184. ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოქვითვა

1. ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თითოეულ ჯგუფში შემავალ სამეწარმეო საქმიანობისთვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოქვითვა დაიშვება ყოველწლიურად, წლის ბოლოსათვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის 5 პროცენტამდე ოდენობით.

2. თანხა, რომელიც აღემატება ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ზღვრულ დონეს, ზრდის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს.

1. გასათვალისწინებელია, რომ ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი არის 183.6-ე მუხლის შესაბამისად განსაზღვრული თანხა, რომლის მიმართაც იანგარიშება ძირითად საშუალებათა მიმდინარე წლის ცვეთის ღირებულება (183.3-ე მუხლით დადგენილი ნორმებით). ამდენად, რემონტის ხარჯების გამოსაქვითი ზღვრული ოდენობა იანგარიშება თითოეული ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის მიმართ, მიმდინარე წლის ცვეთის თანხის გამოუკლებლად.

მუხლის 1-ლი ნაწილი ხარვეზიანია: „ღირებულებითი ბალანსი" მოიცავს „რემონტის ხარჯებს ზღვრული დონის ზემოთ". ე. ი. ღირებულებითი ბალანსი ვერ დადგინდება რემონტის ხარჯების ზღვრის დაუდგენლად. რემონტის ხარჯების ზღვარი კი ისევ ღირებულებითი ბალანსის მიმართ დგინდება. ამიტომ 1-ლ ნაწილში ჩასამატებელია მითითება იმის შესახებ, რომ აღნიშნული ზღვრის გამოსაანგარიშებლად აიღება ღირებულებითი ბალანსი, რემონტის ზენორმატიული ხარჯების გარეშე.

2. ძირითადი საშუალებების რემონტის აღნიშნულ 5 პროცენტზე მეტი თანხა ემატება ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს.

მუხლი 185. წარმომადგენლობითი ხარჯების გამოქვითვის შეზღუდვა

ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირებს უფლება აქვთ გამოქვითონ წარმომადგენლობითი ხარჯები არა უმეტეს საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის 1 პროცენტისა.

წარმოადგენლობითი ხარჯების რაობა დადგენილია ამ კოდექსის 12.38-ე მუხლით.

მუხლი 186. საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული შეწირულობის თანხის გამოქვითვა

ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება საწარმოს მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული შეწირულობის თანხა, მაგრამ არა უმეტეს ერთობლივი შემოსავლიდან ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების (ამ მუხლით გათვალისწინებული გამოქვითვების გარეშე) შემდეგ დარჩენილი თანხის 8 პროცენტისა.

ამ მუხლით: 1. საქველმოქმედო ორგანიზაციებისათვის შეწირული თანხა გამოიქვითება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შემწირველი – საწარმოა (ბუნდოვანია, რა „დააშავა" მეწარმე ფიზიკურმა პირმა?!); 2. შეწირულობის გამოსაქვითი თანხა არ უნდა აღემატებოდეს დასაბეგრი მოგების 8 პროცენტს.

მუხლი 187. სადაზღვევო შენატანების ხარჯების გამოქვითვა

დაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე დამზღვევთა ან/და დაზღვეულთა მიერ გადახდილი ან/და გადასახდელი (აღრიცხვის მეთოდის გამოყენების მიხედვით) ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული სადაზღვევო შენატანები, გარდა მაგროვებადი და დაბრუნებადი ხასიათის ხელშეკრულებათა მიხედვით გადახდილი სადაზღვევო შენატანებისა, ექვემდებარება გამოქვითვას.

არც საქართველოს კანონმდებლობით ამა თუ იმ სახეობის დაზღვევის შესახებ, არც სამოქალაქო კოდექსით და არც ამ კოდექსით არ არის განმარტებული, რა არის „მაგროვებადი და დაბრუნებადი ხასიათის ხელშეკრულებათა მიხედვით გადახდილი სადაზღვევო შენატანები". თუ აქ იგულისხმება არასახელმწიფო საპენსიო დაზღვევის, სამედიცინო დაზღვევისა თუ სიცოცხლის დაზღვევის შენატანები, მაშინ ასეთი შენატანების მიმართ გამოქვითვის შეზღუდვა მართებულია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დამზღვევი (ე. ი. ის, ვინც იხდის სადაზღვევო შენატანს) და დაზღვეული (ე. ი. ის, ვისი დაზღვევაც ხორციელდება) ერთი და იგივე **ფიზიკური** პირია (რადგან აღნიშნული ხასიათის დაზღვევა **იურიდიული** პირის მიმართ ვერ განხორციელდება). სხვა შემთხვევაში, ამგვარი შენატანი წარმოადგენს დამქირავებლის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ხელფასთან გათანაბრებულ განაცემს (იხ. 174.2. მუხლის „თ" ქვეპუნქტი), რაც ჩვეულებრივად უნდა გა-

მოიქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან. გარდა ამისა, დაქირავებული ფიზიკური პირისთვის ეს სარგებელი იბეგრება ხელფასთან ერთად.

მუხლი 188. გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები

1. გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან საამორტიზაციო ანარიცხების სახით, ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილის პირველი ჯგუფის ძირითად საშუალებათა ამორტიზაციის ნორმის მიხედვით ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის მიხედვით და აღირიცხება ცალკე ჯგუფად.

2. ამ მუხლის მოთხოვნა ვრცელდება იმ არამატერიალური აქტივების ხარჯებზედაც, რომლებიც გაწეულია გადასახადის გადამხდელის მიერ ბუნებრივი რესურსების გეოლოგიური კვლევის, დამუშავების ან ექსპლუატაციის უფლების შეძენასთან დაკავშირებით. გარდა იმ არამატერიალური აქტივებისა, რომელთა სასარგებლო გამოყენების ვადის დადგენა და საანგარიშო პერიოდის პროპორციულად გამოქვითვა შესაძლებელია.

3. „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, პროდუქციის წილობრივი განაწილების ხელშეკრულების მიხედვით განხორციელებული გეოლოგიური კვლევების, ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურებისა და ბურღვის ხარჯები გამოიქვითება ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ნორმების შესაბამისად.

1. პირველი ჯგუფის ძირითად საშუალებათა ცვეთის ნორმაა 20 % ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის მიმართ (183.3-ე და 183.6-ე მუხლები). ამასთან, აღნიშნული ხარჯები ცალკე ჯგუფად უნდა აღირიცხოს.

2. იგივე წესი გამოიყენება მე-2 ნაწილში აღწერილი არამატერიალური აქტივების ხარჯებისთვისაც, თუ მათი სასარგებლო გამოყენების ვადა არ არის დადგენილი; ხოლო თუ ეს ვადა დადგენილია, მაშინ ეს ხარჯები გამოიქვითება ცვეთის წრფივი მეთოდით, რომლის დროსაც ყოველწლიურად გამოსაქვითი თანხა ტოლია ხარჯების საერთო ღირებულების განაყოფისა გამოყენების ვადის წელთა რიცხვზე.

3. აღნიშნული წესები არ ვრცელდება მე-3 პუნქტით აღწერილ შემთხვევებში, რადგან ამორტიზაციის ნორმები დგინდება შესაბამისი ხელშეკრულებით.

შენიშვნა:

I. ამ მუხლის 1-ლი ნაწილი ადასტურებს მე-18 მუხლის მიმართ ჩვენ მიერ გაკეთებული კომენტარის (ტერმინების – „მომსახურება“ და „სამუშაო“ – გაერთიანების შესახებ) სამართლიანობას.

II. 1-ლი ნაწილის ლოგიკიდან გამომდინარეობს, რომ ეს ხარჯები (აქვე აღწერილი წესით) გამოიქვითება იმ შემთხვევაში, თუ ისინი გაწეულია პირის მიერ საკუთარი საჭიროებისთვის, რადგან ისინი იმავე თვისების მატარებელია, რაც ძირითადი საშუალების შეძენის (შექმნის) ხარჯები; თუმცა, ამ ნაწილის სიტყვასიტყვით წაკითხვის შემთხვევაში, გამოვა, რომ თუ ეს ხარჯები გაწეულია სხვა პირისთვის გაწეული მომსახურების ფარგლებში, ისინი მთლიანად არ გამოიქვითება. თუ ეს ასეა, მაშინ უაზრობაა მათი აღრიცხვა „ცალკე ჯგუფად“ და გამოქვითვა ცვეთის ნორმების შესაბამისად. ეს იგივეა, ეთქვათ, კომპიუტერებით მოვაჭრე პირს გასაყიდი კომპიუტერების შეძენის ღირებულება მხოლოდ ცვეთის ნორმებით რომ გამოუქვითვინოთ.

III. თუ აღნიშნული ხარჯები ცვეთის თვალსაზრისით გაიგივებულია ძირითად საშუალებებთან, მაშინ სამართლიანი იქნებოდა მათ მიმართ 183.13-ე მუხლის (ე. წ. „100 %-იანი ცვეთა“) მოქმედების გაყრცელება.

მუხლი 189. არამატერიალური აქტივების ხარჯები

1. არამატერიალური აქტივების ხარჯები გამოიქვითება საანგარიშო პერიოდის პროპორციულად. თუ შეუძლებელია არამატერიალური აქტივების სასარგებლო გამოყენების ვადის განმავლობაში, საანგარიშო პერიოდის პროპორციულად. თუ შეუძლებელია არამატერიალური აქტივების სასარგებლო გამოყენების ვადის განსაზღვრა, ამორტიზაციის ნორმა განისაზღვრება ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მე-5 ჯგუფის ძირითად საშუალებათა ამორტიზაციის ნორმის მიხედვით. არამატერიალური აქტივები აღრიცხება ცალკე ჯგუფად.

2. ამორტიზაციას დაქვემდებარებული არამატერიალური აქტივების ღირებულებაში არ შეიტანება მათი შეძენის ან წარმოების ხარჯები, თუ ისინი უკვე გამოქვითული იყო გადასახადის გადამხდელის დასაბეგრი მოგების (შემოსავლის) გამოანგარიშებისას.

1. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციაზე არ ვრცელდება ძირითადი საშუალებების ცვეთისთვის 183-ე მუხლით დადგენილი წესი (ანუ ე. წ. „ნარჩენი ღირებულების მეთოდი“). იგი გამოანგარიშება წრფივი მეთოდით ანუ თანაბარწილად მოსული ვადის

განმაყლობაში. თუ სასარგებლო გამოყენების ვადა დაუდგენელია, მაშინ ამორტიზაციის ნორმა შეადგენს მათი ღირებულების 15 პროცენტს ყოველი საგადასახადო წლისთვის, თუმცა ამორტიზაციის მეთოდი ისევ წრფივი რჩება, რადგან საწინააღმდეგოს შესახებ ამ კოდექსში არაფერთარი მითითება არ არის.

2. სამეურნეო საქმიანობაში არსებობს ხარჯები არამატერიალურ ობიექტებზე, რომელთა შედეგად არამატერიალური აქტივი შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას. ასეთია, მაგალითად, სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ხარჯები. ამდენად, თუ ეს ხარჯები გამოქვითულია იყო გასული საგადასახადო პერიოდებში გადასახადის გადამხდელის ერთობლივი შემოსავლიდან, მიმდინარე წელს წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის ღირებულებაში ისინი ალარ შეიტანება.

მუხლი 190. გადასახადებისა და ჯარიმების გამოძვითვის შეზღუდვა

არ გამოიქვითება:

ა) მოგების გადასახადი და საშემოსავლო გადასახადი, რომლებიც გადახდილია ან გადასახდელია საქართველოში ან სხვა სახელმწიფოში;

ბ) ბიუჯეტში შეტანილი ან შესატანი სანქციების თანხები.

მოცემული მუხლი აღგენს დასაბეგრი მოგებიდან გადასახადებისა და სანქციების გამოქვითვის შეზღუდვას.

„ა" ქვეპუნქტის მიხედვით დასაბეგრი მოგების (ფიზიკური პირებისთვის – დასაბეგრი შემოსავლის) გამოანგარიშებისას **ერთობლივი შემოსავლიდან** არ გამოიქვითება მხოლოდ მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადები, იმის მიუხედავად, საქართველოშია ისინი გადახდილი (გადასახდელი) თუ სხვა სახელმწიფოში, თუნდაც ისინი სრულიად იყოს გადახდილი. აღნიშნული თანხები გაითვალისწინება შესაბამისი **გადასახადის** გადახდისას. უნდა აღინიშნოს, რომ ყველა სხვა გადასახადი (ქონების, სოციალური და ა.შ.) გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან.

„ბ" ქვეპუნქტით, ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება „ბიუჯეტში შეტანილი ან შესატანი სანქციების თანხები". უნდა აღინიშნოს, რომ ეს ფრაზა არაერთაზროვანია – „ბიუჯეტში შეტანილი ან შესატანი სანქციები" შეიძლება იყოს საგადასახადო და არასაგადასახადო (მაგალითად, სახელმწიფო ქონების პრივატიზების პროცესში გადახდილი საურავი) ხასიათისა. ბუნდოვანია, მოცემული შეზღუდვა მხოლოდ საგადასახადო სანქციებს ეხება თუ არასაგადასახადოსაც. თუ ეს შეზღუდვა ამ უკანასკნელსაც ვრცელდება, ეს არ არის სამართლიანი, რადგან სახელმწიფოსგან

ქონების გამოსყიდვა სუსტად ისეთივე შინაარსისაა, როგორიც – კერძო პირისგან ქონების გამოსყიდვა. თუ კერძო პირისთვის გადახდილი სანქციის გამოქვითვა დასაშვებია (ამ მუხლით ი'სღუდება მხოლოდ ბიუჯეტში შესატანი სანქციების გამოქვითვა), რატომ არ არის დასაშვები ბიუჯეტ'ში შესატანი არასაგადასახადო სანქციის გამოქვითვა? ნებისმიერ შემთხვევაში, ეს ბუნდოვანობა მოსახსნელია.

მუხლი 191. ზარალი ქონების რეალიზაციისას

მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ ქონების რეალიზაციით მიღებული ზარალის კომპენსაცია ხდება ასეთი ქონების რეალიზაციით მიღებული ღირებულების ნამეტით. თუ ზარალის კომპენსაცია შეუძლებელია იმავე წელს, მაშინ იგი გადაიტანება 5 წლამდე ვადით და მისი კომპენსაცია მოხდება ასეთი ქონების რეალიზაციით მიღებული ღირებულების ნამეტით.

I. ეს მუხლი საკმაოდ ბუნდოვანია: არ არის ცალსახა, რას ნიშნავს „ასეთი ქონება". რამდენადაც აქ განიხილება მეწარმე ფიზიკური პირი, ლოგიკური იქნება, ვიეარაუდოთ, რომ მუხლი ეხება სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებს. თუ აქ საუბარია სამეწარმეო საქმიანობისთვის გამოყენებული, ნებისმიერი ქონების რეალიზაციით მიღებული 'არალის ანა'ღაურებაზე, იმავე საქმიანობისთვის გამოყენებული ნებისმიერი სხვა ქონების რეალი'საციიდან მიღებული ნამეტით, მაშინ ეს მართებულია. მაგრამ თუ საუბარია სამეწარმეო საქმიანობისთვის გამოყენებული ერთი სახეობის ქონების რეალიზაციით მიღებული 'არალის ანა'ღაურება'ზე მხოლოდ იმავე სახეობის ქონებით, მაშინ ეს უსამართლო და არასწორია.

II. ზარალის გადატანა „5 წლამდე ვადით" ხშირად გადასახადის გადამხდელების მიერ ისეა გაგებული, თითქოს ზარალის გამოქვითვა შესაძლებელი იყოს მხოლოდ მისი 1/5-ის ოდენობით, თანაბარწილად, 5 წლის განმავლობაში. უნდა განემარტოთ, რომ ეს ფრა'სა გულისხმობს მხოლოდ ზარალის გამოქვითვის შე'ღუდვას ზარალის მიღებიდან მე-6 და შემდგომ წლებში. მაგალითად, 2003 წელს მიღებული ზარალის მთლიანად გამოქვითვაა დასაშვები 2004 წელს, თუ ამ უკანასკნელში მიღებული მოგება ამისთვის საკმარისია. მაგრამ 2003 წელს მიღებული ზარალის გამოქვითვა დაუშვებელია 2009 და შემდგომ წლებში.

მუხლი 192. ზარალის გადატანა

1. მეწარმე ფიზიკური პირის მიმართ ამ კოდექსით გათვალისწინებული დაქვითვების გადამეტება ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალზე, რომელიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან, არ გამოიქვითება ამ პირის მიერ მიღებული ხელფასის ხარჯზე. იგი გადაიტანება 5 წლამდე ვადით და დაიფარება მომავალი პერიოდების საქმიანობით მიღებული ერთობლივი შემოსავლის ხარჯზე, რომელიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან.

2. იურიდიული პირის მიმართ ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე გადაიტანება 5 წლამდე ვადით და დაიფარება მომავალი პერიოდების ერთობლივი შემოსავლების ხარჯზე.

1. თუ ფიზიკურ პირს საგადასახადო წლის განმავლობაში შემოსავალი მიღებული აქვს დაქირავებით მუშაობითაც და ეკონომიკური საქმიანობითაც, მაშინ ამ უკანასკნელით მიღებული ზარალი არ იფარება ხელფასის ხარჯზე. ეს ზარალი გადაიტანება 5 წლამდე ვადით მომავალი პერიოდების ანგარიშში (ამ და მე-2 ნაწილზე ვრცელდება 191-ე მუხლის კომენტარის „ბ" პუნქტი).

მაგალითი: რეზიდენტი ფიზიკური პირი დაქირავებით მუშაობასთან ერთად ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა, როგორც მეწარმე ფიზიკური პირი.

საგადასახადო წელს:

- ამ პირმა ხელფასის სახით მიიღო 2 000 ლარი;
- მის მიერ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულმა შემოსავალმა შეადგინა 70 000 ლარი, ხოლო ერთობლივი შემოსაყლებიდან გამოსაქვითმა ხარჯებმა - 75 000 ლარი.

მიუხედავად იმისა, რომ საანგარიშო პერიოდში პირის მიერ მიღებული ზარალის ფაქტობრივი ოდენობა შეადგენს 3 000 ლარს (2 000 + 70 000 – 75 000), ზარალის გადატანის მიზნით ხელფასის სახით მიღებული შემოსაყლები მხედველობაში არ მიიღება და 5 წლამდე ვადით გადაიტანება ზარალი 5 000 ლარის ოდენობით (70 000 – 75 000).

მაგალითი: საქართველოს საწარმომ (შემდგომში საწარმო):

- 2005 წელი დაასრულა 1 000 000 ლარის ზარალით;
- 2006 წელს მიიღო 300 000 ლარის მოგება;
- 2007 წელი დაასრულა 200 000 ლარის ზარალით;
- 2008 წელს მიიღო 150 000 ლარის მოგება;

- 2009 წელს მიიღო 500 000 ლარის მოგება;
- 2010 წელს მიიღო 100 000 ლარის მოგება;
- 2011 წელს მიიღო 50 000 ლარის მოგება;
- 2012 წელს მიიღო 70 000 ლარის მოგება;

საწარმო პირველ რიგში ფარავს 2005 წელს წარმოშობილ ზარალს 2006 – 2010 წლებში მიღებული მოგების ხარჯზე, ხოლო შემდგომ, 2007 წელს მიღებულ ზარალს 2008 – 2012 წელს მიღებული მოგების ხარჯზე; კერძოდ:

- 2006 წელს – მიღებული მოგების (300 000 ლარი) ხარჯზე იფარება 2005 წელს წარმოშობილი ზარალი და დაუფარავი ზარალის ნაშთი დარჩება 700 000 ლარი;
- 2008 წელს – მიღებული მოგების (150 000 ლარი) ხარჯზე იფარება ზარალის დარჩენილი ნაწილი (700 000 ლარი) და დაუფარავი ზარალის ნაშთი დარჩება 550 000 ლარი;
- 2009 წელს – მიღებული მოგების (500 000 ლარი) ხარჯზე იფარება 2005 წელს წარმოშობილი ზარალის დაუფარავი ნაწილი (550 000 ლარი) და დაუფარავი ზარალის ნაშთი დარჩება 50 000 ლარი;
- 2010 წელს – მიღებული მოგების (100 000 ლარი) ხარჯზე იფარება 2005 წელს წარმოშობილი ზარალი (50 000 ლარი). დარჩენილი მოგების (50 000 ლარი) ხარჯზე საწარმო იწყებს 2007 წელს წარმოშობილი ზარალის (200 000 ლარი) დაფარვას და დაუფარავი ზარალის ნაშთი დარჩება 150 000 ლარი;
- 2011 წელს – მიღებული მოგების (50 000 ლარი) ხარჯზე იფარება 2007 წელს წარმოშობილი ზარალის დაუფარავი ნაწილი (150 000 ლარი) და დაუფარავი ზარალის ნაშთი დარჩება 100 000 ლარი;
- 2012 წელს – მიღებული მოგების (70 000 ლარი) ხარჯზე იფარება 2007 წელს წარმოშობილი ზარალის დაუფარავი ნაწილი (100 000 ლარი) და დაუფარავი ზარალის ნაშთი დარჩება 30 000 ლარი, რომელსაც საწარმო ვეღარ გამოქვითავს, ზარალის გადაყადების 5 წლიანი პერიოდის ამოწურვის გამო.

თავი XXVI
საერთაშორისო დაბეგვრა

მუხლი 193. უცხოეთში გადახდილი გადასახადის ჩათვლა

1. შემოსავალზე, რომელიც მიღებული არ არის საქართველოში არსებული წყაროდან, საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის ან მოგების გადასახადის თანხები ჩაითვლება საქართველოში გადასახადის გადახდისას.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით ჩათვლილი თანხების ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახადების იმ თანხებს, რომლებიც დარიცხული იქნებოდა საქართველოში ამ შემოსავალზე ან მოგებაზე საქართველოში მოქმედი წესითა და განაკვეთებით.

მაგალითი: საქართველოს საწარმო ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა X ქვეყანაშიც. X-ში მის მიერ მიღებული შემოსავალია 300 000 ლარის ტოლი თანხა, ხოლო გამოსაქვითი ხარჯები – 200 000 ლარი (მათ შორის, კომპიუტერული ტექნიკის 30 %-იანი ცვეთა – 60 000 ლარი). მიღებული მოგება – 100 000 ლარი – ამ ქვეყანაში დაიბეგრა 30%-იანი განაკვეთით და გადასახადის ოდენობამ შეადგინა 30 000 ლარი.

იმავე წელს საწარმოს საქართველოს წყაროდან შემოსავალი არ მიუღია.

საქართველოში დეკლარაციის წარდგენისას საწარმომ შემოსავლები და ხარჯები უნდა შეუსაბამოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს. სხვა თანაბარი მონაცემებით, გამოსაქვითი ხარჯები მან უნდა შეამციროს, რადგან შესაბამისი ცვეთის ნორმა საქართველოში 20 %-ს (ე.ი. 40 000 ლარს) შეადგენს. ამდენად, საქართველოში მისი დასაბეგრი მოგება იქნება 120 000 ლარი, ხოლო მოგების გადასახადი – 24 000 ლარი.

ამ მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, საწარმოს X ქვეყანაში გადახდილი 30 000 ლარიდან საქართველოში ჩაეთვლება მხოლოდ 24 000 ლარი და 6 000 ლარი უკან აღარ დაუბრუნდება. აქ უცნაური აღარ არის მითითება იმის შესახებ, რა უნდა უყოს საწარმომ ამ 6 000 ლარს – გამოქვითოს მიმდინარე თუ მომავალი წლის დასაბეგრი მოგებიდან, თუ მხოლოდ მის განკარგულებაში დარჩენილი მოგებიდან. 190-ე მუხლის შესწორება სწორედ ამ უკანასკნელზე მიგვანიშნებს, რაც, ეფიქრობთ, არასამართლიანია.

მუხლი 194. შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნებში მიღებული შემოსავალი

1. თუ რეზიდენტს პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის წილის 10 პროცენტზე მეტი ან ხმის უფლების მქონე წილის 10 პროცენტზე მეტი ისეთ უცხოურ საწარმოში, რომელიც, თავის მხრივ, შემოსავალს იღებს შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში, ამ შემოსავლის ნაწილი აღნიშნული წილის შესაბამისად ჩაირთვება რეზიდენტის ერთობლივ შემოსავალში.

2. უცხო სახელმწიფო განიხილება შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე სახელმწიფოდ, თუ ამ ქვეყანაში გადასახადის განაკვეთი 1/3-ით დაბალია, ვიდრე ამ კოდექსით განსაზღვრული განაკვეთი, ან თუ მოქმედებს ფინანსური ინფორმაციის ან კომპანიების შესახებ ინფორმაციის კონფიდენციალობის თაობაზე კანონები, რომლებიც იძლევა ქონების ან შემოსავლის ფაქტობრივი მფლობელის შესახებ საიდუმლოების დაცვის გარანტიებს.

მაგალითი: X რეზიდენტს ეკუთვნის 20 % Y გერმანულ საწარმოში. თავის მხრივ, Y-მა შემოსავალი – 500 000 ლარის ტოლი თანხის ოდენობით – მიიღო Z შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში, სადაც მოგების გადასახადი 12 პროცენტია (რაც საქართველოში მოქმედ განაკვეთზე – 20 %-ზე – 1/3-ზე მეტით დაბალია). ამ მუხლის შესაბამისად, X-მა საქართველოში დეკლარაციის წარდგენისას ერთობლივ შემოსავალში უნდა ჩართოს 100 000 ლარი, მიუხედავად იმისა, მიიღო თუ არა მან ამ ოდენობის დივიდენდი ან სხვაგვარი შემოსავალი Y-დან.

შენიშვნა: I. „ხმის უფლების მქონე წილის“ ცნება მიუთითებს განსხვავებაზე პრივილეგირებულსა და ჩვეულებრივ აქციებს შორის. პრივილეგირებული აქციის მფლობელს, როგორც წესი, აქციონერთა კრებაზე არა აქვს გადამწყვეტი ხმის უფლება. ამდენად, ამ ცნებაში უნდა ვიგულისხმოთ ჩვეულებრივი აქციის მქონე აქციონერი.

II. ამ მუხლში არ არის განმარტებული, როგორ განისაზღვრება Y-ის შემოსავალი – გერმანიის კანონმდებლობით თუ საქართველოს კანონმდებლობით.

III. ამ მუხლში არც იმის შესახებ არის განმარტება, რა ხდება აღნიშნული შემოსავლის მისაღებად ხარჯების გაწევის შემთხვევაში – შეტანილი უნდა იქნეს თუ არა ისინი X-ის დეკლარაციაში, მით უმეტეს, როცა აღნიშნული ხარჯები აღემატება შემოსავალს.

თავი XXVII
გადასახადის[1] დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან

მუხლი 195. დივიდენდების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან

1. საქართველოს საწარმოს მიერ ფიზიკური პირისთვის ან უცხოური საწარმოსთვის გადახდილი დივიდენდები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 10-პროცენტიანი განაკვეთით.

2. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული პირების, გარდა ინდივიდუალური საწარმოსი, მიერ მიღებული დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და დივიდენდის მიმღები საწარმოს მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

3. რეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ მიღებული დივიდენდები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

1. დივიდენდები გაცემის წყაროსთან იბეგრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა მისი მიმღები ფიზიკური პირი (რეზიდენტი ან არარეზიდენტი) ან უცხოური საწარმოა. ეს ნიშნავს, რომ საქართველოს სამეწარმეო იურიდიული პირისთვის გადახდილი დივიდენდი გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება.

შენიშვნა: ამ მუხლის პირველსა და მე-2 ნაწილებს შორის არსებობს „ცარიელი სივრცე“ – ერთი მხრივ, დივიდენდი გადახდის წყაროსთან იბეგრება **მხოლოდ** ფიზიკური პირისთვის ან უცხოური საწარმოსთვის, მეორე მხრივ კი არ იბეგრება **მხოლოდ** საქართველოს სამეწარმეო იურიდიული პირებისთვის. განსაზღვრული არ არის, რა ხდება, თუ დივიდენდის მიმღები საქართველოს ორგანიზაცია ან ამხანაგობაა. მე-2 ნაწილში „საქართველოს საწარმოზე“ რომ იყოს საუბარი, ყველაფერი გასაგები იქნებოდა, აქ კი მხოლოდ „მეწარმეთა შესახებ“ კანონი არის მოხსენიებული.

3. ა) ბუნდოვანია წინადადების – „არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ 'შემოსავალში“ – გაურკვევლების არეალი: ეს პირობა მხოლოდ მოგების ან საშემოსავლო გადასახადზე ვრცელდება თუ სხვა გადასახადებზეც (მაგალითად, ქონებისაზე)?

ბ) იგივე უნდა ითქვას წინადადებაზეც – „შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება“. საერთოდ, რამდენად არის მართებული

---

[1] ალბათ, უნდა იყოს „შემოსავლის“.

ერთი გადასახადის დებულებით მეორე გადასახადის პირობების მოწესრიგება?

იხ. აგრეთვე მე-12.11 მუხლის კომენტარი.

მუხლი 196. პროცენტების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან

1. არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით გადახდილი პროცენტები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 10-პროცენტიანი განაკვეთით, თუ შემოსავლის წყარო საქართველოშია.

2. რეზიდენტი ბანკებისათვის კრედიტზე (სესხებზე) გადახდილი პროცენტები არ იბეგრება გადახდის წყაროსთან.

3. ფიზიკური პირის მიერ მიღებული პროცენტები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

4. რეზიდენტ იურიდიულ პირს, რომლის მოგებაც ექვემდებარება დაბეგვრას და რომელმაც მიიღო საქართველოში გადახდის წყაროსთან ადრე დაბეგრილი პროცენტები, უფლება აქვს ჩათვალოს გადახდის წყაროსთან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხა, თუ არსებობს გადახდის დამადასტურებელი საბუთი.

1. განსხვავებული ტერმინების – „გადახდის წყარო", „შემოსავლის წყარო" – გამოყენება გვაფიქრებინებს, რომ პირობა – „თუ შემოსავლის წყარო საქართველოშია" – არ გულისხმობს გადახდის წყაროს საქართველოში არსებობას. ასეთ შემთხვევაში კი სრულიად გაუგებარია, რა სახის ან ვის შემოსავალ'სეა აქ საუბარი.

3. იხ. 195-ე მუხლის მე-3 ნაწილის კომენტარი. აღნიშნული კომენტარით დასმული კითხვები ეხება სოციალურ გადასახადსაც.

4. „რეზიდენტი იურიდიული პირის" ცნება „საქართველოს საწარმოს" ცნებიდან გამორიცხავს ამხანაგობებს და მსგავს წარმონაქმნებს, რომლებიც არ არიან იურიდიული პირები და, 206-ე მუხლის შესაბამისად, არც მოგების (საშემოსავლო) გადასახადის დამოუკიდებელ გადამხდელებს წარმოადგენენ. ამდენად, ბუნდოვანია, აქვს თუ არა აღნიშნული ჩათვლის უფლება იურიდიულ პირს, რომელიც ამხანაგობაში თავისი წილის შესაბამისად იღებს შემოსავალს (მათ შორის, პროცენტებიდანაც). მით უმეტეს, რომ ძნელი წარმოსადგენია გადახდის წყაროს მიერ ამხანაგობის თითოეულ მონაწილე'სე მათი წილის შესაბამისი საბუთის გაცემა.

„პროცენტის" რაობა განსაზღვრულია მე-12.12 მუხლით.

მუხლი 197. არარეზიდენტთა შემოსავლების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან

1. არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან შემდეგი განაკვეთებით:

ა) დივიდენდები – ამ კოდექსის 195-ე მუხლის მიხედვით;

ბ) პროცენტები – ამ კოდექსის 196-ე მუხლის მიხედვით;

გ) საწარმოს, იურიდიული პირის ან/და მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ რისკის დაზღვეევისა და გადაზღვევის საფუძველზე, სალიზინგო, საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 4 პროცენტით. აღნიშნული განაკვეთით იბეგრება აგრეთვე „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მიღებული შემოსავალი;

დ) გადახდილი სხვა თანხები, რომლებიც ამ კოდექსით ითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად – 10 პროცენტით;

ე) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი – ამ კოდექსის 167-ე მუხლით განსაზღვრული განაკვეთით.

2. ამ მუხლის მიზნებისათვის გადასახდელები, რომლებიც გაიცემა საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ ან მისი სახელით, ითვლება საქართველოს საწარმოს მიერ გადახდილად.

1. ამ ნაწილით დაბეგრილია არარეზიდენტთა მიერ საქართველოს წყაროდან მიღებული შემოსავლის (თუ ეს შემოსავალი არ მიეკუთვნება ამ არარეზიდენტთა მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში) დაბეგვრის წესი გადახდის წყაროსთან, მათ შორის:

- დივიდენდები და პროცენტები იბეგრება გადახდილი თანხის 10 %-ით;
- ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი – 12 %-ით.

2. ამ მუხლის მიზნებისათვის არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულება ამ მუხლითვე განსაზღვრული გადასახდელების არარეზიდენტისთვის გადახდისას გათანაბრებულია საქართველოს საწარმოსთან.

იხ. აგრეთვე 24.1-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის კომენტარის მესამე აბზაცი.

მუხლი 198. საგადასახადო წელი

საგადასახადო წლად ითვლება კალენდარული წელი.

თუ საგადასახადო წელი და კალენდარული წელი ერთი და იგივეა, საკმაოა ამ ცნების – „საგადასახადო წელი“ – შემოღების საჭიროება. საქმე ის არის, რომ მე-12 მუხლის 34-ე ნაწილით კალენდარული წელი შეიძლება სხვადასხვა ხანგრძლივობის იყოს. აქ, ჩვენი აზრით, შეცდომაა დაშვებული – კალენდარული წელი არ შეიძლება, სხვადასხვა ხანგრძლივობის იყოს (თუ მხედველობაში არ მივიღებთ „ნაკიან“ და „ჩვეულებრივ“ წელს). იგი ყოველთვის იწყება 1 იანვარს და სრულდება 31 დეკემბერს. მისი ხანგრძლივობა 365 ან, ოთხ წელიწადში ერთხელ, 366 დღეა. სწორედ ამით განსხვავდება იგი ასტრონომიული წლისგან, რომლის ხანგრძლივობაც 365 დღე და თითქმის 6 საათია.

განსხვავებული ხანგრძლივობა შეიძლება დაწესდეს „საგადასახადო წლისთვის“. ამ კოდექსის მე-12.34 და 64-ე მუხლების შესაბამისად, მისი ხანგრძლივობა შეიძლება მერყეობდეს 32 დღიდან 396-397 დღემდე.

იხ., აგრეთვე, მე-12.34 მუხლის კომენტარი.

თავი XXVIII
საგადასახადო აღრიცხვის წესები

მუხლი 199. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპები

1. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა იმგვარად, რომ ცხადად აისახოს დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება საკასო ან დარიცხვის მეთოდი, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.

2. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. ამასთან, აღრიცხვის პირველად დოკუმენტებში სრულად და გარკვევით უნდა იყოს ასახული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციაში მო-

ნაწილე მხარეების დასახელება. გარდა ამისა, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სავალდებულოა სასაქონლო ზედნადები გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით, რომლის გარეშე აკრძალულია საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია.

3. დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება) უნდა განისაზღვროს იმავე მეთოდით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იყენებს[1]: ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთან, შემოსავლის (მოგების) კორექტირება ხდება მხოლოდ ამ კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად. თუ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების მიხედვით გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები და კოდექსით დადგენილი ზღვრული ნორმები განსხვავდება ერთმანეთისაგან, მაშინ დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრის მიზნით პირმა უნდა უზრუნველყოს გამოქვითვების საგადასახადო აღრიცხვა.

4. ამ მუხლის დებულებათა გათვალისწინებით, გადასახადის გადამხდელმა აღრიცხვა უნდა აწარმოოს საგადასახადო მიზნებისათვის აღრიცხვის საკასო ან დარიცხვის მეთოდით, იმ პირობით, რომ იგი ერთ მეთოდს გამოიყენებს საგადასახადო წლის განმავლობაში.

5. თუ გადასახადის გადამხდელი აღრიცხვას აწარმოებს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, შემოსავლების მიღების მომენტად ჩაითვლება საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი.

6. ფიზიკურ პირს უფლება აქვს აწარმოოს დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვა მხოლოდ სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლის მიხედვით.

7. გადასახადის გადამხდელის მიერ აღრიცხვის მეთოდის ნებისმიერი ასპექტის შეცვლისას დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) კორექტირება უნდა მოხდეს ასეთი შეცვლის წელს, იმის გათვალისწინებით, რომ დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) განსაზღვრასთან დაკავშირებული არც ერთი ელემენტი არ იქნება გამოტოვებული ან ორჯერ ჩართული.

8. თუ გადასახადის გადამხდელი არაფულადი ფორმით იღებს შემოსავლებს ან ეწევა ხარჯებს, ასეთი შემოსავლების მიღების ან ხარჯების გაწევის მომენტი განისაზღვრება იმ წესით, რა წესითაც განისაზღვრება ფულადი ფორმით შემოსავლების მიღების ან ხარჯების გაწევის მომენტი.

იხ. 199-ე – 205-ე მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 200. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა საკასო მეთოდით

გადასახადის გადამხდელმა, რომელიც იყენებს აღრიცხვის საკასო მეთოდს, შემოსავლები უნდა აღრიცხოს მათი მიღების ან გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტის და ხარჯების დაქვითვა მოახდინოს განაღდების შემდეგ (აღნიშნული არ ეხება ამ კოდექსის 183-ე მუხლით გათვალისწინებულ ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებს).

იხ. 199-ე – 205-ე მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 201. საკასო მეთოდით შემოსავლების მიღების მომენტი

1. ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ნაღდი ფულის მიღების მომენტი, ხოლო უნაღდო წესით ანგარიშსწორებისას – ფულადი სახსრების ჩარიცხვა ბანკში გადასახადის გადამხდელის საანგარიშსწორებო ანგარიშზე ან სხვა ანგარიშზე, რომლის განკარგვის ან რომლიდანაც ამ სახსრების მიღების უფლება აქვს.

2. გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევაში, კერძოდ, ურთიერთჩათვლის დროს, შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.

3. ფინანსური ვალდებულებების უზრუნველყოფის მიზნით გადასახადის გადამხდელის მიერ აღებულ თამასუქზე (ან სხვა სავალო ვალდებულებებზე) შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება თამასუქის (ან სხვა სავალო ვალდებულებების) სხვა პირისათვის მიწოდების მომენტი, მაგრამ არა უგვიანეს გასანაღდებლად წარდგენის უახლოესი შესაძლებელი მომენტისა.

იხ. 199-ე – 205-ე მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 202. საკასო მეთოდით ხარჯების გაწევის მომენტი

1. აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება გადასახადის გადამხდელის მიერ ხარჯების ფაქტობრივად გაწევის მომენტი, გარდა ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

2. ნაღდი ფული ანგარიშსწორებისას გადასახადის გადამხდელის მიერ ხარჯის გაწევის მომენტად ითვლება ნაღდი ფულის გადახდის მომენტი, ხოლო უნაღდო წესით ანგარიშსწორები-

სას – ბანკის მიერ გადასახადის გადამხდელის საბანკო ან სხვა ანგარიშიდან თანხების ჩამოწერის მომენტი.

3. გადასახადის გადამხდელის წინაშე ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევაში, კერძოდ, ურთიერთჩათვლის დროს, ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.

4. საგალო ვალდებულების ან ქონების იჯარით გადაცემასთან დაკავშირებული გადასახდელების მიმართ, თუ სავალო ვალდებულება ან იჯარის ხელშეკრულების ვადა მოიცავს რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს, ფაქტობრივად გადახდილი პროცენტის (იჯარის) თანხა, რომელიც გამოიქვითება საგადასახადო წლის განმავლობაში, წარმოადგენს პროცენტის (იჯარის) იმ თანხას, რომელიც გამოიანგარიშება თითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ან დასარიცხი თანხის მიხედვით.

იხ. 199-ე – 205-ე მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 203. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა დარიცხვის მეთოდით

გადასახადის გადამხდელის მიერ აღრიცხვაში დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას შემოსავლები და ხარჯები აღირიცხება გადასახადის გადამხდელის მიერ ამ შემოსავლების მიღების უფლების მოპოვების და ასეთი ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების გაწევის მომენტის მიუხედავად.

იხ. 199-ე – 205-ე მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 204. დარიცხვის მეთოდით შემოსავლების მიღების მომენტი

1. გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლების (მათ შორის, საჯარიმო სანქციების) მიღების უფლება მოპოვებულად ითვლება, თუ შესაბამისი თანხა ექვემდებარება გადასახადის გადამხდელისათვის გადახდას, ან თუ მან შეასრულა გარიგებით (ხელშეკრულებით) გათვალისწინებული ყველა ვალდებულება.

2. თუ გადასახადის გადამხდელი ეწევა მომსახურებას, ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული უფლება ითვლება მოპოვებულად მის მიერ გარიგებით (ხელშეკრულებით) გათვალისწინებული მომსახურების გაწევის დამთავრების მომენტში.

3. თუ გადასახადის გადამხდელი იღებს ან უფლება აქვს მიიღოს შემოსავალი პროცენტის სახით ან ქონების იჯარით გადაცემით, შემოსავლის მიღების უფლება მოპოვებულად ითვლება სა-

ვალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლის მომენტში. თუ სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადა გადასახადის გადახდის თვალსაზრისით მოიცავს რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს, მაშინ შემოსავალი საანგარიშო პერიოდებს შორის ნაწილდება თითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ან დასარიცხი თანხის მიხედვით.

იხ. 199-ე – 205-ე მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 205. დარიცხვის მეთოდით ხარჯების გაწევის მომენტი

1. ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევის გარდა, გადასახადის გადამხდელის მიერ აღრიცხვაში დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას გარიგებასთან (ხელშეკრულებასთან) დაკავშირებული ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება მომენტი, როცა შესრულებულია ყველა შემდეგი პირობა:

ა) შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის მიერ ფინანსური ვალდებულების აღების ცალსახად მიჩნევა;

ბ) ფინანსური ვალდებულების ოდენობა შეიძლება შეფასდეს საკმარისი სიზუსტით;

გ) გარიგების (ხელშეკრულების) ყველა მონაწილემ ფაქტობრივად შეასრულა თავისი ვალდებულება ამ გარიგების (ხელშეკრულების) მიხედვით და სათანადო ანაზღაურება ექვემდებარება აუცილებელ გადახდას.

2. ფინანსურ ვალდებულებაში იგულისხმება გარიგების (ხელშეკრულების) შედეგად აღებული ვალდებულება, რომლის შესრულების ძალითაც გარიგების (ხელშეკრულების) მეორე მონაწილემ უნდა მიუთითოს ვალდებულების შესაბამისი შემოსავალი ფულადი ან სხვა ფორმით.

3. სავალო ვალდებულების პროცენტის ან იჯარით გაცემული ქონებიდან გადასახდელის გადახდისას ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლის მომენტი. თუ სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადა გადასახადის გადახდის თვალსაზრისით მოიცავს რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს, ხარჯები საანგარიშო პერიოდებს შორის ნაწილდება მათი დარიცხვების შესაბამისად.

199-ე–205-ე მუხლების საერთო კომენტარი: ეს თავი უამრავ ხარვეზს შეიცავს:

1. 199-ე მუხლსა და, ზოგადად, ამ თავში ერთი არსებითი და პრინციპული უზუსტობაა დაშვებული: შეუძლებელია აღრიცხვის წარმოება მხოლოდ ერთი (დარიცხვის ან საკასო) მეთოდით, რად-

გან აღრიცხვაში არსებობს ელემენტები, რომლებიც მხოლოდ საკასო მეთოდით აღირიცხება – მაგალითად, ფულადი სახსრები; არსებობს აგრეთვე ელემენტები, რომლებიც მხოლოდ დარიცხვის მეთოდით აღირიცხება – მაგალითად, ცვეთა და ამორტიზაცია, რომელთა მეშვეობითაც ხდება ძირითად საშუალებებზე ან არამატერიალურ აქტივებზე გაწეული ხარჯების გამოქვითვა (ეს არაპირდაპირ არის აღიარებული მე-200 მუხლის ჭრილებში განაწერით, რომელიც კრძალავს ძირითად საშუალებებზე გაწეული ხარჯების გამოქვითვას მათი განაღდების მომენტში).

საკმაოდ ბუნდოვანი და წინააღმდეგობრივია მე-200–202-ე მუხლები (საკასო მეთოდი):

II. მე-200 მუხლით შემოსავალი უნდა აღირიცხოს „ ... *მათი მიღების ან გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტის*“ (უნდა იყოს „მომენტში“). ბუნდოვანია, როგორ უნდა განიმარტოს ეს მუხლი მიღებული ავანსის შემთხვევაში – ავანსის შესაბამისი **თანხა** (და არა – შემოსავალი) აღირიცხება მისი მიღების მომენტში, ავანსის მიღებით პირი მოიპოვებს მისი გამოყენებისა და განკარგვის უფლებასაც (მაგალითად, ნედლეულის შესაძენად), თუმცა, იმავდროულად მისი შემოსავლად აღიარება სრული ნონსენსია.

III. 201-ე მუხლის მე-3 ნაწილით თამასუქის გაყიდვით შემოსავლის მიღების მომენტია თამასუქის გაყიდვის მომენტი, თუმცა აქვე დადგენილია დამატებითი პირობა – „ ... *არა უგვიანეს გასანაღდებლად წარდგენის უახლოესი შესაძლებელი მომენტისა.*“ თვალსაჩინოებისათვის განვიხილოთ მაგალითი:

X პირმა 2005 წლის 5 აპრილს Y პირს მიაწოდა 10 000 ლარის საქონელი. ამ საქონლის სანაცვლოდ მან Y-ისაგან მიიღო თამასუქი, რომლითაც Y-მა ვალდებულება აიღო, 2005 წლის 5 ოქტომბერს X-ს გადაუხადოს 10 000 ლარი და დამატებით ამ თანხის 1,5 % ყოველთვიურად, ანუ 10 900 ლარი დათქმული ვადისათვის.

ვარიანტი 1: X-მა 2005 წლის 5 აგვისტოს ეს თამასუქი Z-ს 10 600 ლარად მიჰყიდა. ასეთ შემთხვევაში, X შემოსავალს 10 600 ლარის ოდენობით აღრიცხავს 2005 წლის 5 აგვისტოს და ამით აღნიშნული მუხლის პირობები დაკმაყოფილებული იქნება;

ვარიანტი 2: Y-მა დათქმულ ვადაში გაანაღდა თამასუქი. ასეთ შემთხვევაში, X შემოსავალს უკვე 10 900 ლარის ოდენობით აღრიცხავს 2005 წლის 5 ოქტომბერს და ამით აღნიშნული მუხლის პირობები ისევ დაკმაყოფილებული იქნება;

ვარიანტი 3: Y-მა დათქმულ ვადაში ვერ (არ) გაანაღდა თამასუქი, რის გამოც X-მა იგი 2005 წლის 5 ნოემბერს 11 050 ლარად

Z-ს მიჰყიდა. ამ შემთხვევაში, უკვე გაუგებარია, როგორ უნდა დაკმაყოფილდეს აღნიშნული მუხლის პირობები, რადგან 3 ურთიერთგამომრიცხაეი კითხვა ჩნდება:

- როდის უნდა აღირიცხოს X-ის მიერ მიღებული 11050 ლარი – 5 ოქტომბერს (გასანაღდებლად წარდგენის უახლოეს შესაძლო მომენტში) თუ 5 ნოემბერს (გაყიდვის მომენტში)? – ამ მუხლის მიხედვით – 5 ოქტომბერს; მაგრამ მაშინ
- რომელი თანხა უნდა აღრიცხოს X-მა 5 ოქტომბერს – 10900 თუ 11050 ლარი? – 5 ოქტომბერს იგი 11050 ლარს ვერ მიიღებდა, ამდენად, მან უნდა აღრიცხოს 10900 ლარი; მაგრამ მაშინ,
- როდისღა უნდა აღრიცხოს მან 11050 ლარი, ან, იქნებ, საერთოდ არ უნდა აღრიცხოს?

IV. ანალოგიური გაუგებრობაა 202-ე მუხლის მე-4 ნაწილშიც. ამ ნაწილიდან გამომდინარე, რომ იჯარის ან პროცენტის **ფაქტობრივად გადახდილი** თანხა ის თანხა კი არ არის, რაც სინამდვილეში იქნა გადახდილი, არამედ რაღაც სხვა, კერძოდ კი – ის თანხა, „*... რომელიც გამოიანგარიშება ითითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ან დასარიცხი თანხის მიხედვით.*“ ჩვეულებრივ, „ფაქტობრივად გადახდილი თანხა“ ნიშნავს თანხას, რომლის **გადახდის ფაქტიც** მოხდა. მით უმეტეს, რომ საუბარია აღრიცხვის **საკასო** მეთოდ'ზე. გამომდინარე, რომ თუ X პირს 2005 წლის მაისში უნდა გადაეხადა 200 ლარის ოდენობის საიჯარო ქირა და გადაიხადა 400 ლარი (იენისის ქირაც), მის მიერ გაწეულ ხარჯად მხოლოდ 200 ლარი ჩაითვლება. მაშინ რა განსხვავებაა საკასო მეთოდსა და დარიცხვის მეთოდს შორის?

V. ბასს-ით სამეურნეო ოპერაციები და მოვლენები დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვისას აისახება მათი მოხდენისთანავე და არა ანგარიშსწორებისას, ანუ ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების შემოსვლის ან გასვლისას. დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვისას ანგარიშგება მის პოტენციურ მომხმარებელს ინფორმაციას აძლევს არა მხოლოდ წარსულ'ში მომხდარი მოვლენების შესახებ, არამედ მომავალ'ში გასანაღდებელი მოთხოვნების ან ვალდებულებების შესახებ. ამ მეთოდით, შემოსავალი მიღებულად ითვლება მაშინ, როცა პირს მოპოვებული აქვს მისი მოთხოვნის უფლება, ანუ შესრულებული აქვს ყველა სახელშეკრულებო ვალდებულება. მაგალითად, X და Y პირებს შორის ხელშეკრულება შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ X 2004 წლის 15 მარტს Y-ს მიაწვდის 10 000 ლარის ღირებულების საქონელს, ხოლო საქონლის ღირებულებას Y აუნაზღაურებს X-ს 2005 წლის 27 სექტემბერს. ამ

შემთხვევაში X-ის მიერ შემოსავლის მიღების (მოთხოვნის) უფლება მოპოვებულად ითვლება 2004 წლის 15 მარტს, როცა მან შეასრულა ხელშეკრულებით დადგენილი ვალდებულება. ამდენად, 10 000 ლარი X-მა შემოსავლის სახით უნდა ასახოს შესაბამისი წლის (2004) ანგარიშგებასა და დეკლარაციებში, მიუხედავად იმისა, რომ შესაბამის თანხას იგი მიიღებს მხოლოდ 2005 წელს. ანალოგიურად, Y-ც აღნიშნულ ხარჯს მიაკუთვნებს 2004 წელს, თუმცა მისგან შესაბამისი თანხის გასვლა მხოლოდ 2005 წელს მოხდება. ამ პრინციპისაგან განსხვავებული პირობას ადგენს 205.1.-ე მუხლის „გ" ქვეპუნქტი, რომლის მიხედვითაც ხარჯის გაწევის მომენტად ითვლება მომენტი, როცა *„ ... საოანადო ანაზღაურება ექვემდებარება აუცილებელ გადახდას."* მოტანილი მაგალითში ანაზღაურება აუცილებელ გადახდას ექვემდებარება მხოლოდ 2005 წლის 27 სექტემბერს. ამდენად, ამ მუხლით, Y-მა გადასახდელი თანხა ხარჯად უნდა აღიაროს მხოლოდ 2005 წლის ანგარიშგებაში, რაც თავისი შინაარსით საკასო მეთოდთან უფრო ახლოს დგას, ვიდრე დარიცხვის მეთოდთან. ამაღე დროს კი 199-ე მუხლი მოითხოვს, რომ საგადასახადო აღრიცხვისათვის იგივე მეთოდი იქნეს გამოყენებული, რაც ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.

VI. 204-ე მუხლის I-ლი ნაწილით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქციებთან დაკავშირებული შემოსავალი დასუსტებას საჭიროებს. ხელშეკრულებით შეიძლება გათვალისწინებული იყოს საჯარიმო სანქციები (საურავი, პირგასამტეხლო და ა.შ.), მაგრამ მათი მოთხოვნა შემოსავლის მიმღების უფლებაა და არა ვალდებულება. წინა პუნქტში მოტანილ მაგალითში Y-მა შეიძლება, 2 თვით დაუგვიანოს X-ს თანხის გადახდა. ვადის გადაცილებისათვის ხელშეკრულება მათ შორის შეიძლება ითვალისწინებდეს საურავის გადახდას, ვთქვათ 0,2%-ის ოდენობით ყოველდღიურად. X-ს აქვს უფლება, ამ თანხის გადახდა მოითხოვოს, თუმცა, გარკვეული მოსაზრებით, შეიძლება არც მოითხოვოს. არმოთხოვნა ამ შემთხვევაში არ უნდა წარმოშობდეს X-ისათვის დამატებით საგადასახადო ვალდებულებას, რადგან ე.წ. „ძირითად თანხასა" და საჯარიმო სანქციას შორის პრინციპული განსხვავებაა: საჯარიმო სანქცია არის არა განხორციელებული სამეურნეო (კომერციული) ოპერაციის უშუალო შედეგი, არამედ ამ შედეგის დადგომის უსრუნველყოფის პირობა. ამდენად, იგი შემოსავლად მხოლოდ მაშინ უნდა იქნეს აღიარებული, როცა მოხდება ამ უფლების რეალიზება, ანუ ერთი მხარე მოითხოვს მის გადახდას, ხოლო მეორე მხარე ან სასამართლო დაუდასტურებს მოთხოვნილი თანხის მიღების უფლებას. 204-ე მუხლის I-ლი ნაწილისა და 203-ე მუხლის *(„შემო-*

საქონლის ფაქტობრივად მიღების ... მომენტის მიუხედავად“) მიხედვით კი X-ს ეს თანხა მაინც მიღებულად ჩაითვლება, რაც არასწორია.

VII. თუ 205-ე მუხლისა და 204-ე მუხლის 1-ელ ნაწილებს შევადარებთ, აშკარად შეიმჩნევა დისპროპორცია შემოსავლის მიღებისა და ხარჯების გაწევის მომენტის განმარტებებს შორის – იმისათვის, რომ შემოსავალი მიღებულად ჩაითვალოს, საკმარისია, შემოსავლის მიმღებმა პირმა (მხოლოდ!) შეასრულოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ყველა ვალდებულება, ხარჯების გაწევის მომენტის დასაფიქსირებლად კი ეს საკმარისი არ არის – საჭიროა, ხელშეკრულების ყველა მონაწილემ შეასრულოს თავისი ვალდებულებები. გარდა ამისა, ხარჯი რომ გაწეულად ჩაითვალოს, აუცილებელია კიდევ ორი პირობის (205-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტები) იმავდროული შესრულება. შემოსავლის აღიარებისათვის კი ამგვარი „ცალსახობა“ და „სიზუსტე“ საჭირო არ არის.

VIII. 205-ე მუხლის სათაურია „დარიცხვის მეთოდით ხარჯების გაწევის მომენტი“, თუმცა იგი ეხება მხოლოდ იმ ხარჯებს, რომლებიც გარიგებასთან არის დაკავშირებული. მათ გარდა კი არსებობს ისეთი ხარჯები, რომელთა გაწევაც გარიგებასთან არ არის დაკავშირებული, მაგალითად, ამორტიზაციის დარიცხვა ან მასალების გამოყენება პროდუქციის საწარმოებლად, როცა მათი ხარჯვა აღირიცხება ცალკეული ნორმების შესაბამისად, ხოლო ამ ხარჯების ზუსტი ოდენობის დადგენა და კორექტირება შესაძლებელია მხოლოდ პერიოდული ინვენტარიზაციის შედეგად.

IX. ბუნდოვანია, რას გულისხმობს 205-ე მუხლის მე-2 ნაწილში გამოყენებული სიტყვები *„უნდა მიუთითოს“*: თუ ეს დეკლარირებას გულისხმობს, არის შემთხვევები, როცა ერთი პირის მიერ ხარჯის გაწევა არ წარმოშობს მეორე პირის ვალდებულებას, მოახდინოს შემოსავლის დეკლარირება, მაგალითად, დაქირავებულის მიერ ხელფასის მიღება; სხვა შინაარსით კი გაუგებარია, როგორ „უნდა მიუთითოს“ დაქირავებულმა ხელფასის მიღება. გამოდის, რომ დამქირაველს არა აქვს გაცემული ხელფასის ხარჯად აღიარების უფლება. გარდა ამისა, ასეთი ნორმა ხარჯის გამწევს არაპირდაპირ ავალდებულებს, აკონტროლოს შემოსავლის მიმღების მიერ ამ შემოსავლის დროული აღიარება, რაც სრული ნონსენსია.

X. 203-ე მუხლში გამოყენებულია ტერმინები:
ა) შემოსავლის მიღების უფლების მოპოვების მომენტი;
ბ) შემოსავლის ფაქტობრივად მიღების მომენტი;

გ) ხარჯების აღიარების მომენტი;
დ) ხარჯების გაწევის მომენტი.

იგულისხმება, რომ ეს ტერმინები შინაარსობრივად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. შემდგომი მუხლები (204-205) კი, წესით, უნდა განმარტავდეს ამ ტერმინებს. 204-ე მუხლს ჰქვია *„დარიცხვის მეთოდით შემოსავლების მიღების მომენტი“* და იგი აღწერს შემოსავლის მიღების უფლების მოპოვების მომენტს („ა“). 205-ე მუხლს კი ჰქვია *„დარიცხვის მეთოდით ხარჯების გაწევის მომენტი“* („დ“), თუმცა, 203-ე მუხლით, ეს მომენტი დარიცხვის მეთოდისათვის „საინტერესო“ საერთოდ არ არის. დარიცხვის მომენტისათვის მნიშვნელოვანია ხარჯების აღიარების მომენტი („გ“), რომელიც შეიძლება ემთხვეოდეს ან არ ემთხვეოდეს ხარჯების გაწევის (ანუ მომწოდებლისთვის საქონლის/ მომსახურების ღირებულების გადახდის) მომენტს.

ამგვარი ბუნდოვანი განმარტებები სერიოზულ პრობლემას წარმოადგენს არა მარტო გადასახადის გადამხდელისთვის, არამედ საგადასახადო ინსპექტორისთვისაც. ერთი მხრივ, გადამხდელმა არ იცის, როგორ აღრიცხოს სწორად. მეორე მხრივ კი, არც ინსპექტორმა იცის, რომელი ნორმის გამოყენება იქნება გადამხდელის მიმართ მართებული და, ამდენად, დამოკიდებული ხდება სუბიექტურ გადაწყვეტილებაზე, რის გამოც მას ნებისმიერ შემთხვევაში შეიძლება პასუხი აგებინონ.

მუხლი 206. თანამფლობელობა

იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე ერთზე მეტი პირის საკუთრების ბაზაზე ამხანაგობის ან სხვა წარმონაქმნების ერთობლივი ფლობის (თანამფლობელობის) შემთხვევაში დასაბეგრი მოგება (შემოსავალი) მიეკუთვნება მათ მფლობელებს წილის შესაბამისად და ჩაირთვება მათ ერთობლივ შემოსავალში.

I. თანამფლობელობად ითვლება ერთზე მეტი პირის საკუთრების ბაზაზე ამხანაგობის ან სხვა წარმონაქმნის (გაერთიანება, ერთობლივი საქმიანობა და ა.შ.) ერთობლივი ფლობა, თუ არ ფუძნდება იურიდიული პირი;

II. თანამფლობელობის შემთხვევაში ამხანაგობამ უნდა აღრიცხოს ერთობლივი შემოსავალი და გამოსაქვითი ხარჯები, გამოიანგარიშოს დასაბეგრი მოგება, მაგრამ ეს მოგება არ უნდა დაბეგროს, არამედ გაანაწილოს იგი მონაწილეთა შორის, მათი წილის შესაბამისად. მონაწილეებმა კი თავ-თავიანთ ერთობლივ შემოსავალში უნდა შეიტანონ მათი წილის შესაბამისი დასაბეგრი

მოგება და არა – ამხანაგობის მიერ მიღებული ერთობლიეი შემოსავალი და ხარჯები (თავისი წილის შესაბამისად).

მუხლი 207. შემოსავლები და გამოქვითვები გრძელვადიანი კონტრაქტების მიხედვით

1. თუ გადასახადის გადამხდელი აღრიცხვას ახდენს დარიცხვის მეთოდით, მაშინ გათვალისწინებული უნდა იქნეს შემოსავლები და გამოქვითვები გრძელვადიანი კონტრაქტების მიხედვით, საგადასახადო წლის განმავლობაში პროპორციულად, მათი ფაქტობრივი შესრულების შესაბამისად.

2. გრძელვადიანი კონტრაქტის მიხედვით შესრულების მოცულობა განისაზღვრება საგადასახადო წლის ბოლომდე გაწეული ხარჯების შეპირისპირებით კონტრაქტით გათვალისწინებულ ერთობლივ ხარჯებთან.

3. გრძელვადიან კონტრაქტში იგულისხმება კონტრაქტი წარმოებაზე, დადგმაზე, მშენებლობაზე ან შესაბამისი მომსახურების გაწევაზე, რომელიც არ დამთავრებულა იმ საგადასახადო წელს, რომელშიც დაიწყო კონტრაქტით (გარდა იმ კონტრაქტისა, რომლის დასრულებაც მოსალოდნელია კონტრაქტით გათვალისწინებული მომსახურების დაწყებიდან 6 თვის განმავლობაში) გათვალისწინებული მომსახურება.

1. ა) ამ მუხლით აღწერილი წესი მოქმედებს მხოლოდ გადასახადის იმ გადამხდელის მიმართ, რომელიც აღრიცხვას დარიცხვის მეთოდით აწარმოებს.

ბ) გრძელვადიანი კონტრაქტების დროს, ხშირად, ადგილი აქვს თანხის ავანსის სახით გადარიცხვას. ეს მუხლი მიუთითებს გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული ავანსის თანხიდან რა თანხა უნდა იქნეს აღიარებული შემოსავლად – თანხა, რომელიც პროპორციულია კონტრაქტის (ან მისი ნაწილის) ფაქტობრივი შესრულებისა. ამასთან, დამკვიდრებული სახელშეკრულებო პრაქტიკით, კონტრაქტისა თუ მისი ცალკეული ეტაპის შესრულება ასეთად ითვლება ხელშემკვრელი მხარეების მიერ, მისი რაიმე ფორმით (მაგალითად, მიღება-ჩაბარების აქტით) დადასტურების შემდეგ.

2. ამ მუხლის მე-2 ნაწილი აღგენს 'სემოაღნიშნულისგან განსხვავებულ წესს „შესრულების მოცულობის" განსაზღვრისთვის. კერძოდ, იგი ამ მოცულობის დადგენას მოითხოვს მიმდინარე წელს გაწეული ხარჯების შეპირისპირებით კონტრაქტით გათვალისწინებულ ერთობლივ ხარჯებთან. ამას კი გარკვეული პრობლემების შექმნა შეუძლია, რადგან უცნობია, რა მოხდება, თუ პი-

ორის მიერ გაწეული ხარჯები მყიდველ მხარემ არ ანაზღაურა კონტრაქტის ცალკეული ეტაპის შესრულებად (მაგალითად, შესრულებული სამუშაოს უხარისხობის გამო). გარდა ამისა, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების ასეთი წესი აღვილად შეიძლება, წინააღმდეგობაში მოვიდეს ამავე კოდექსის 204-ე და 205-ე მუხლების მოთხოვნებთან.

3. მუხლის მე-3 ნაწილი აღგენს კონტრაქტის „გრძელვადიანად" მიჩნევის კრიტერიუმებს, კერძოდ:

- მის განერცობას ერთზე მეტი საგადასახადო წლის განმავლობაში; და
- მისი ხანგრძლივობის ქვეშა სლერის დაწესებას 6-თვიანი ხანგრძლივობის სახით.

მუხლი 208. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის წესი

1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისათვის პირი ვალდებულია ეკონომიკური საქმიანობის ყოველი კონკრეტული ადგილის მიხედვით (სადაც ხდება საქონლის მიღება, შენახვა ან მიწოდება) აწარმოოს საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი. იმ პირებს, რომლებიც აღრიცხვა-ანგარიშგებას აწარმოებენ პროგრამული უზრუნველყოფის საშუალებებით, შეუძლიათ საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი აწარმოონ ელექტრონული ინფორმაციის ფურცელზე დატანით და პასუხისმგებელი პირის დამოწმებით. ასეთი ჟურნალების ფორმასა და წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

2. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შემადგენლობაში შეიტანოს თავის საკუთრებაში არსებული დამუშავებული ან ნაწილობრივ დამუშავებული საქონელი, მისი ადგილმდებარეობის მიუხედავად, კერძოდ, ნედლეული ან/და მასალები (გარდა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა), რომლებიც შეძენილია შემდგომი რეალიზაციისათვის ან საქონლის წარმოებისათვის/მომსახურების გაწევისათვის.

3. დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრისას საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულება აკლდება, ხოლო საანგარიშო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულება ემატება ერთობლივ შემოსავალს.

4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია წარმოებული ან შეძენილი საქონლის ღირებულება აღრიცხვაში ასახოს ამ საქონლის წარმოებაზე გაწეული ხარჯების (გარდა საამორტიზაციო ანარიცხები-

სა) ან შეძენის ფასად. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის ღირებულებაში შეიტანება მისი შენახვისა და ტრანსპორტირების ხარჯები.

5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს დეფექტური ან მოძველებული და მოდიდან გამოსული საქონელი, რომლის რეალიზაციაც შეუძლებელია მის წარმოებაზე გაწეულ ხარჯებზე ან შეძენის ფასზე მეტ ფასად, შეაფასოს ამ საქონლის შესაძლო სარეალიზაციო ფასით.

6. თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახდენს თავის საკუთრებაში არსებული საქონლის ინდივიდუალურ აღრიცხვას, ამ საქონლის რეალიზაციისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღსარიცხად გამოიყენოს ერთ-ერთი მეთოდი:

ა) მეთოდი Fifo, რომლის მიხედვითაც საანგარიშო პერიოდში პირველ რიგში რეალიზებულად ითვლება ის საქონელი, რომელიც საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის მიკუთვნებულია სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობას, ხოლო შემდეგ რეალიზებულად – ის საქონელი, რომელიც წარმოებულია (შეძენილია) საანგარიშო პერიოდის მანძილზე (განმაელობაში) მისი წარმოების (შეძენის) დროის მიხედვით;

ბ) მეთოდი Lifo, რომლის მიხედვითაც საანგარიშო პერიოდში პირველ რიგში რეალიზებულად ითვლება უკანასკნელად წარმოებული (შეძენილი) საქონელი;

გ) საშუალო შეწონილი შეფასების მეთოდი.

მუხლი ადგენს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რაობას და მათი აღრიცხვის წესებს. მუხლის რამდენიმე ნაწილი მოითხოვს დასუსტებას.

1. ა) ბასს 2.4-ის[1] მიხედვით – *„სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ისეთი აქტივებია, რომლებიც:*

ა) გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;

ბ) მონაწილეობს წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;

გ) წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების სახით და განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად.“

---

[1] ეს განმარტება შეესაბამება ახალი ბასს 2.6-ის განმარტებას. ახალი ბასს ძალაში შედის 2006 წლის 1 იანვრიდან.

ბ) საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალის წარმოების წესი დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 16 თებერვლის №88 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით „საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალის ფორმის განსაზღვრისა და მისი წარმოების წესის თაობაზე";

გ) მუხლის 1-ლი ნაწილით მოითხოვება აღნიშნული ჟურნალის წარმოება პირის *„ეკონომიკური საქმიანობის ყოველი კონკრეტული ადგილის მიხედვით (სადაც ხდება საქონლის მიღება, შენახვა ან მიწოდება)*";

დ) დასაშვებად მიიჩნევა ჟურნალის წარმოება პროგრამული უზრუნველყოფის მეშვეობით. ამ წესსაც აღნიშნული ინსტრუქცია განსაზღვრავს;

ე) მეტად სათუოა, საზოგადოდ, ამ ჟურნალის შემოღების აუცილებლობა. მისი არსებობის საყალბდებულოობა დადგენილია ყველა გადასახადის გადამხდელისათვის, ვისაც აქვს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა. ამასთან, მნიშვნელობა არა აქვს, ამ ფასეულობის ერთეულების რაოდენობა ერთია თუ რამდენიმე ათეული ათასი. პრობლემას მნიშვნელოვნად ვერ ამსუბუქებს ჟურნალის პროგრამული უზრუნველყოფის მეშვეობით წარმოების შესაძლებლობა, რადგან ინფორმაციის შეტანა მასში მაინც ხელით უნდა მოხდეს. პრობლემას ამძიმებს მისი არწარმოების ან არასათანადოდ წარმოებისთვის საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლით დაწესებული ფრიად სერიოზული სანქციები. მეორე მხრივ კი ჟურნალი არ ატარებს საგადასახადო ორგანოებისთვის რაიმე განსაკუთრებულ ინფორმაციულ დატვირთვას;

ვ) ჟურნალის არსებობა არ ითვალისწინებს იმ ფაქტს, რომ საქონელი შეიძლება იყოს მყარი ფიზიკური ფორმის არმქონე ნივთიც, მაგალითად, ელექტროენერგია. როგორ უნდა აისახოს მისი მოძრაობა ამ ჟურნალში?

2. ა) მუხლის მე-2 ნაწილი მოითხოვს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შემადგენლობაში გადამხდელის საკუთრებაში არსებული ყველა ამგვარი ფასეულობის შეტანას, მისი ადგილმდებარეობისა და დამუშავების ეტაპის მიუხედავად.

ბ) ამ ნაწილით, „საქონლად" მიჩნეულია მხოლოდ „ნედლეული ან/და მასალები", რომლებიც შეძენილია შემდგომი რეალიზაციის მიზნით ან საქონლის საწარმოებლად/მომსახურების გასაწევად. ეს კი წინააღმდეგობაშია მე-12.42 და მე-17 მუხლებთან.

5. ეს ნაწილი დასაშვებად მიიჩნევს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფასებას შესაძლო სარეალიზაციო ფასამდე, თუ ამ ფასეულობების რეალიზება შეუძლებელია მათი შეძე-

ნის (ან უფრო მეტ) ფასად – მოძველების, გაფუჭების ან სხვა მიზეზის გამო.

6. თუ გადამხდელი არ (ვერ) ახდენს მის განკარგულებაში არსებული ფასეულობების ინდივიდუალურ აღრიცხვას, მას უფლება აქვს, გამოიყენოს ასეთ ფასეულობათა აღრიცხვის მეთოდთაგან ერთ-ერთი:

ა) მეთოდი Fifo (First In, First Out);

ბ) მეთოდი Lifo (Last In, First Out);[1]

გ) საშუალო შეწონილი შეფასების მეთოდი.

მაგალითი: საწარმომ 2005 წლის 1 მარტს შემდგომი რეალიზაციის მიზნით შეიძინა საქონელი – 5 000 ერთეულის ოდენობით, ერთეულზე 2 ლარად, სულ – 10 000 ლარად; იმავე წლის 3 აპრილს შეიძინა იმავე სახის საქონელი – 3 000 ერთეული, 2,5 ლარად, სულ – 7 500 ლარად; ხოლო 2 ივნისს იგივე საქონელი – 2 000 ერთეული, 3 ლარად, სულ – 6 000 ლარად. 5 ივნისს მან გაყიდა საქონლის 3 500 ერთეული, ერთეულზე 4 ლარად; სულ – 14 000 ლარად;

„ა" მეთოდით პირველ რიგში გასულად ითვლება პირველად შემოსული საქონელი, ე. ი. რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება შეადგენს 7 000 ლარს (3 500 * 2);

„ბ" მეთოდით პირველ რიგში გასულად ითვლება ბოლოს შემოსული საქონელი, ე.ი. რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება შეადგენს 9 750 ლარს (2 000 * 3 + 1 500 * 2,5);

„გ" მეთოდით ხდება არსებული საქონლის ერთეულის შეწონილი ღირებულების გამოყვანა და მხოლოდ ამის შემდეგ ხდება მისი მიკუთვნება რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებაზე. ამ კონკრეტულ შემთხვევაში საქონლის ერთეულის საშუალო შეწონილი ღირებულება იქნება (5 000 * 2 + 3 000 * 2,5 + 2 000 * 3) / 10 000 = 2,35 ლარი, ხოლო მიწოდებული საქონლის თვითღირებულება – 8 225 ლარი (3 500 * 2,35).

საყურადღებოა, რომ **საგადასახადო აღრიცხვისთვის** ნებისმიერი სახეობის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეძენა უკვე არის გამოსაქვითი ხარჯი, ხოლო საგადასახადო წლის ბოლოს ხდება უკვე გამოქვითული ხარჯის **აღდგენა** ამ ფასეულობათა ნაშთის ოდენობით. ამაზე მიუთითებს მუხლის მე-3 ნაწილი.

---

[1] ახალი ბასს-ით (ბასს 2, „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები", პუნქტი 13) ამ მეთოდის გამოყენება ბუღალტრულ აღრიცხვაში აკრძალულია.

მუხლი 209. კომპენსირებული გამოქვითვები და რეზერვების შემცირება

1. ადრე გამოქვითული სარჯების, ზარალისა და უიმედო ვალების ანაზღაურებით მიღებული თანხა იმ წლის შემოსავლად ითვლება, რომელშიც მოხდა მისი ანაზღაურება.

2. თუ ხდება წინასწარ გამოქვითული რეზერვების შემცირება, შემცირებული თანხა შეიტანება ერთობლივ შემოსავალში.

1. მაგალითი: საქართველოს საწარმომ, 2005 წელს საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისას, საგადასახადო კოდექსის 180-ე მუხლის შესაბამისად, ეროობლიეი შემოსაელიდან გამოქვითა უიმედო ვალი 10 000 ლარის ოდენობით. 2006 წელს საწარმოს აუნაზღაურდა 2005 წელს უიმედოდ აღიარებული ვალი, რის გამოც საწარმო ვალდებულია უიმედო ვალების ანაზღაურებით მიღებული თანხა – 10 000 ლარი – ასახოს 2006 წლის ეროობლიე შემოსავალში.

2. საგადასახადო კოდექსის 181-ე მუხლის შესაბამისად, იურიდიულ პირს, რომელიც სადაზღვეო საქმიანობას ეწევა, უფლება აქვს სარეზერვო ფონდებში გადარიცხული თანხა გამოქვითოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ნორმებით. ამ ნორმის ფარგლებში წინასწარ გამოქვითული რეზერვების შემცირებისას, შემცირებული თანხა ჩაითვლება მიმდინარე წლის ერთობლივ შემოსავალში.

მუხლი 210. მოგება და ზარალი აქტივების მიწოდებისას

1. აქტივების მიწოდებისას მიღებული მოგება არის დადებითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის, რომელიც განისაზღვრება ამ კოდექსის 211-ე მუხლის შესაბამისად.

2. აქტივების მიწოდებით მიღებული ზარალი არის უარყოფითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის.

3. ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების დებულებები არ გამოიყენება იმ აქტივების მიმართ, რომლებიც ექვემდებარება ჯგუფური მეთოდით ამორტიზაციას.

4. აქტივების უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლები ფასით მიწოდებისას მიმწოდებელი პირის მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული აქტივების საბაზრო ფასსა და ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით განსაზღვრულ აქტივების ღირებულებას შორის.

1. უნდა შევნიშნოთ, რომ „მოგება“ არის პირის საქმიანობის ფინანსური შედეგი. იგი გარკვეული პერიოდის განმავლობაში პირის მიერ მიღებული შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების ჯამურ ოდენობებს შორის დადებითი სხვაობაა და არ დგინდება ერთი რომელიმე ოპერაციის მიმართ.

გარდა ამისა, თუ ამ მუხლის 1-ლ ნაწილში აღწერილი „დადებითი სხვაობა“ „აქტივების მიწოდებით მიღებული **მოგებაა**“, მაშინ რა არის „აქტივების რეალიზაციით მიღებული **ნამეტი შემოსავალი**“ (175.2.-ე მუხლის „ბ“ და 175.3.-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტები)? ვფიქრობთ, ცნებების აღრევას უნდა მოეერიდოთ.

2. იგივე უნდა ითქვას ამ მუხლის მე-2 ნაწილის მიმართაც. ამ შენიშვნების გათვალისწინებით კეთდება მე-3 ნაწილის კომენტარი.

3. მუხლის მე-3 ნაწილის არსი ის არის, რომ ჯგუფური მეთოდით ცვეთას დაქვემდებარებული აქტივების მიმართ, როგორც წესი, „ნამეტი შემოსავალი“ არ დგინდება. თუმცა, გამონაკლისი ამ წესშიც არსებობს, როცა ჯგუფში შემავალი აქტივების ნაწილის რეალიზებით მიღებული თანხა აღემატება ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს ამ ოპერაციის განხორციელებამდე (იხ. აგრეთვე 183-ე მუხლის კომენტარის 1-ლი ნაწილი). ამ გამონაკლისის შესახებ კი მე-3 ნაწილში არავითარი მითითება არ არის გაკეთებული.

4. „საბაზრო ფასის“ დასადგენად გამოიყენება 22-ე მუხლი.

აქვე შევნიშნავთ, რომ ეს ნაწილი, ჯობს, მე-2 ნაწილად იქცეს და მასზეც გავრცელდეს მე-3 ნაწილის მოთხოვნა, რადგან წინააღმდეგ შემთხვევაში არასწორი ნორმა შეიძლება მივიღოთ: თუ მოხდება თუნდაც ჯგუფური მეთოდით ცვეთას დაქვემდებარებული აქტივის მიწოდება **უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლები ფასით**, ამ აქტივის მიმართ მოგება ცალკე უნდა იქნეს დათვლილი, რაც ასრს მოკლებულია აქტივების „ჯგუფურობის“ არსიდან გამომდინარე.

მუხლი 211. აქტივების ღირებულება

1. აქტივების ღირებულებაში შეიტანება მათი შეძენის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები (დანახარჯები), აგრეთვე სხვა ხარჯები (დანახარჯები), რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას, გარდა გადახდილი მოსაკრებლისა ან/და საბაჟო გადასახადისა.

2. აქტივების მხოლოდ ნაწილის მიწოდების შემთხვევაში აქტივების ღირებულება მიწოდების მომენტში ნაწილდება დარჩენილ და მიწოდებულ ნაწილებს შორის.

1. პირველი ნაწილის განმარტება, ძირითადად, შეესაბამება აღრიცხვაში გამოყენებულ ნორმებს, მათ შორის, ბასს-ის მოთხოვნებს, თუმცა, ამავე ნორმებით აქტივების ღირებულებაში ასევე უნდა იქნეს შეტანილი მათ შესყიდვასთან დაკავშირებული საიმპორტო გადასახდელებიც (მათ შორის, საბაჟო გადასახადიც). ამიტომ მთლად ნათელი არ არის ამგვარი შეზღუდვის (*„გარდა გადახდილი მოსაკრებლისა ან/და საბაჟო გადასახადისა“*) დაწესების აუცილებლობა.

2. ბუნდოვანია ამ ნაწილის აზრი და მისი საჭიროება:

ა) გაუგებარია, რას გულისხმობს *„აქტივების მხოლოდ ნაწილის მიწოდება“*:

• რომელიმე კონკრეტული აქტივის ცალკეული კვანძის ან ნაწილის (მაგალითად, ავტომობილიდან მისი ძრავის ან საცხოვრებელი შენობიდან – ცალკეული ბინის) მიწოდებას, თუ

• აქტივების მთელი შემადგენლობიდან ერთი ან რამდენიმე აქტივის მიწოდებას.

ბ) პირის განკარგულებაში არსებული აქტივები სხვადასხვა წესითა და მეთოდით აღირიცხება; მაგალითად, ძირითადი საშუალებების ნაწილი აღირიცხება ჯგუფური მეთოდით, ნაწილი – „ინდივიდუალურით“, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები – ინდივიდუალური, Lifo, Fifo და საშუალო შეწონილი შეფასების მეთოდებით და ა. შ. რას გულისხმობს ამ დროს *„დარჩენილ და მიწოდებულ ნაწილებს შორის განაწილება“*?

გ) ამ ნაწილში არც ის არის მითითებული, რა წესითა და ზომით ხდება ამგვარი „განაწილება“ – თანაბრად, პროპორციულად, რაიმე სხვა წესით და ა.შ.

იხ. აგრეთვე მე-12.28 მუხლის კომენტარი

მუხლი 212. მოგების ან ზარალის აუღიარებლობა

1. დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრისას არანაირი მოგება ან ზარალი მხედველობაში არ მიიღება, თუ ხდება:

ა) აქტივების გადაცემა მეუღლეებს შორის;

ბ) აქტივების გადაცემა ყოფილ მეუღლეებს შორის განქორწინების დროს;

გ) აქტივების არანებაყოფლობითი განადგურება ან ჩამორთმევა, თუ ხდება მისგან მიღებული შემოსავლების რეინვესტირება მსგავსი ხასიათის აქტივში განადგურების ან ჩამორთმევის განხორციელების წლის მომდევნო 2 წლის დასრულებამდე.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტში აღნიშნული შესაცვლელი აქტივების ღირებულება განისაზღვრება შემცვლელი

აქტივების ღირებულების გათვალისწინებით განადგურების ან ჩამორთმევის მომენტისათვის.

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა" ან „ბ" ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში გადაცემული აქტივების ღირებულებად ითვლება გარიგების მომენტში მოცემული აქტივის ღირებულება გადამცემი მხარისათვის.

4. ამ მუხლის მოთხოვნები არ ვრცელდება იმ აქტივებზე, რომლებიც ამ კოდექსის XXV თავის შესაბამისად ექვემდებარება ამორტიზაციას ჯგუფური მეთოდით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა" ან „ბ" ქვეპუნქტის თანახმად ერთდროულად ხდება ჯგუფის ყველა აქტივის გადაცემა.

1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტის მაგალითი № 1: ვთქვათ, საცხოვრებელი ბინა, რომელშიც X და Y მეუღლეები ცხოვრობენ, საჯარო რეესტრში მხოლოდ X მეუღლის საკუთრებად იყო აღრიცხული. თაეის დროსვე ბინა 50 000 ლარად იყო შეძენილი. მეუღლეებმა მოისურვეს, რომ ბინა ორივეს თანაბარ საკუთრებად აღრიცხულიყო. დავუშვათ, რომ საკუთრების გადაცემის მომენტში ამ ბინის საბაზრო ფასი არ შეცვლილა. ითვლება, რომ ამ შემთხვევაში X-მა უსასყიდლოდ გადასცა Y-ს 25 000 ლარის ქონება. X და Y ერთმანეთისთვის „გარეშე" პირები რომ ყოფილიყვნენ, Y-ისთვის უსასყიდლოდ მიღებული ქონება შემოსავლად ჩაითვლებოდა და დაიბეგრებოდა, მაგრამ რადგან X და Y მეუღლეები არიან, Y-ის შემოსავალი მხედველობაში არ მიიღება.

ანალოგიური მდგომარეობა იქნება X-ისა და Y-ის განქორწინების („ბ" ქვეპუნქტი) შემთხვევაშიც, თუნდაც X თაეის საკუთრებას მთლიანად გადასცემდეს Y-ს.

მაგალითი № 2: X და Y გაიყარნენ. საქორწინო ხელშეკრულების თანახმად უნდა გაიყოს მათი ქონება. გასაყოფი ქონებიდან მსუბუქი და სატვირთო ავტომობილები ცვეთადი აქტივებია საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის მიხედვით და ორივე მათგანი ცვეთის ერთსა და იმავე, პირველ ჯგუფში შედის. ვთქვათ, მეუღლეთა შორის ქონების განაწილების დღეს ქონების ერთიანი ღირებულებითი ბალანსი იყო 35 000 ლარი (მსუბუქი ავტომობილის საწყის ფასს, 20 000 ლარს, დამატებული სატვირთო ავტომობილის ფასი, 30 000 ლარი, გამოკლებული დარიცხული ცვეთა – 15 000 ლარი).

თუ X იღებს სატვირთო ავტომობილს, ხოლო Y – მსუბუქს, ამ დროს აუცილებლობის ნორმა არ იმოქმედებს. X-მა თაეის შემოსავალში უნდა შეიტანოს სხვაობა სატვირთო ავტომობილის საბაზრო ფასსა და ჯგუფური მეთოდით ამ აქტივის წილად დარიც-

ხულ ცვეთას შორის. ასევე Y-მა თავის შემოსავალ'ში უნდა შეიტანოს სხვაობა მსუბუქი ავტომობილის საბა'სრო ფასსა და ამ აქტივის წილად დარიცხულ ცვეთას შორის. დაეუშვათ, რომ ამ აქტივების საბა'სრო ფასი მათი გადაცემის დღეს არის, შესაბამისად, მსუბუქი ავტომობილისთვის 17 000 ლარი, ხოლო სატვირთო ავტომობილისთვის – 23 000 ლარი. ამ შემთხვევაში, შემოსავალი, რომელიც აღიარებულ უნდა იქნეს X-ის მიერ, შეადგენს 14 000 ლარს [სატვირთო ავტომობილის საბა'სრო ფასს, 23 000 ლარს, გამოკლებული ცვეთა, 9 000 ლარი, რომელიც, თავის მხრივ, უდრის 30 000 / (30 000 + 20 000) * 15 000]. ამასთან, X-ისთვის მიღებული აქტივის ღირებულება იქნება მისი საბა'სრო ფასის, 23 000 ლარის, ტოლი.

ამავე მეთოდით გამოანგარიშებული შემოსავალი Y-ისთვის 11 000 ლარის ტოლი იქნება, ხოლო მიღებული აქტივის ღირებულება – 17 000 ლარისა.

მაგრამ თუ, მეუღლეები შეთანხმდებიან, რომ ეს აქტივები განქორწინების შედეგად მხოლოდ ერთ-ერთ მათგანს დარჩეს, მაშინ არ უნდა იქნეს აღიარებული არანაირი სარალი ან მოგება. ასეთ შემთხვევაში აქტივების მიმღები მეუღლისთვის მათი ღირებულება იქნება 35 000 ლარი.

ეს მაგალითი (№ 2) აღებულია (სოგიერთი რედაქციული და რიცხობრივი ცვლილებით) საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის 2000 წლის 29 მაისის № 89 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციიდან „საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ", რომელიც გამოცემულია 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის აღსასრულებლად. ამასთან, წინამდებარე მუხლი პრაქტიკულად იმეორებს „ძველი" საგადასახადო კოდექსის შესაბამის მუხლს. ამდენად, ამ მაგალითის მოხმობა საგადასახადო ორგანოების პოზიციის დასაფიქსირებლად დაგეჭირდა (თუმცა, უნდა შევნიშნოთ, რომ აღნიშნული პოზიციის შეცვლა საგადასახადო ორგანოების მხრივ სულაც არ არის გამორიცხული). თავად ეს მაგალითი შეიცავს რამდენიმე უზუსტობას:

- თუ აქტივი ჩართულია ცვეთადი ძირითადი საშუალებების 1-3 ჯგუფებში, მისი ინდივიდუალური საალრიცხვო (ეგულისხმობა საგადასახადო აღრიცხვას) ღირებულება აღარ არის დამოკიდებული მისი შეძენის თარიღსა და შეძენისას გადახდილ ფასზე. ამ აქტივს ასევე არ აქვს ინდივიდუალური „საგადასახადო" ცვეთა (იხ. ამ კოდექსის 183-ე მუხლის კომენტარის 1-ლი ნაწილი). ამდენად, განხილულ მაგალითში აქტივების (ავტომანქანების) ღირებულება (ღირებულებითი ბალანსის მიხედვით) თანაბარი (17 500 ლარი) უნდა

იყოს. აქედან გამომდინარე კი აქტივების საბაზრო ფასის მიმართ გამოანგარიშებული შემოსავალი (23 000 – 17 500 = 5 500) მხოლოდ ერთ მეუღლეს (X-ს) წარმოეშობა. მეორე მეუღლისთვის (Y-ისთვის) კი ადგილი ექნება 'სარალს (17 000 – 17 500 = – 500).

- ამავე პრინციპიდან გამომდინარე, ასევე არაკორექტულია დარიცხული ცვეთის გამოანგარიშება რაიმე პროპორციით.
- მაგალითი იმის გამოც არის არაკორექტული, რომ აქტივების დაჯგუფება ძირითად საშუალებათა ჯგუფების მიხედვით, აურეოვე ცვეთის დარიცხვაც, მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ხდება. ამას მიუთითებს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი. ამ დროს კი ნიუანსების მთელი რიგის გათვალისწინებაა საჭირო – ა) რომ ერთ-ერთი მეუღლე მაინც იყოს რეგისტრირებული მეწარმედ; ბ) რომ ეს აქტივები მხოლოდ ერთ-ერთი მეუღლის საკუთრებაში უნდა იყოს; გ) რომ ეს აქტივები ერთ ჯგუფში უნდა შედიოდეს; დ) რომ ასეთი გადაცემა იმავდროულად სამეწარმეო საქმიანობისთვის გამოყენებული აქტივების რეალი'საციაა; ე) რომ ამ მუხლში საუბარია აქტივების მიწოდებით მიღებული მოგება-'სარალის აღიარებაზე და არა – ასეთი გადაცემის „საქონლის მიწოდებად" არცნობაზე და ა.შ.

ამ ყველაფრის გათვალისწინებით, ჩვენთვის ბუნდოვანი რჩება, რამდენად არის შესაძლებელი მაგალითში აღწერილი შემთხვევის მოხდენა და ამ მუხლით რაიმე სხვა პრობლემის მოწესრიგება ხომ არ სურდა კანონმდებელს?

1.გ ქვეპუნქტის მაგალითი: *„სახელმწიფო საჭიროებისათვის შპს "დილომს" ჩამოერთვა ტერიტორია, სადაც ახორციელებდა სამეწარმეო საქმიანობას. მიყენებულმა ზარალმა შეადგინა 7000 ლარი, რომელიც შპს-ს აუნაზღაურდა ადგილობრივი ბიუჯეტიდან. იმ შემთხვევაში, თუ შპს "დილომი" ორი წლის განმავლობაში მოახდენს კომპენსაციის სახით მიღებული თანხების რეინვესტირებას მსგავსი ხასიათის აქტივში და გააგრძელებს სამეწარმეო საქმიანობას, აღნიშნული თანხები არ ჩაითვალება შემოსავლებში და არ დაიბეგრება."*

ეს მაგალითი მოტანილია ინსტრუქციაში „მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ", რომელიც დამტკიცებული იყო საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის № 90 ბრძანებით 2000 წლის 29 მაისს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად. მუხლი, რომელსაც შეესაბამე-

ბოდა ეს მაგალითი, სიტყვასიტყვით არის გადმოტანილი მოქმედ საგადასახადო კოდექსიდან, თუმცა, რამდენიმე მნიშვნელოვანი საკითხი მაშინაც და ახლაც ბუნდოვანია:

- რას ნიშნავს *„მსგავსი ხასიათის აქტიური"?* დავასუსტებთ, აქ საუბარია „მსგავსი **ხასიათის** აქტივზე" და არა „მსგავს საქონელზე" (მუ-12.17 მუხლის შესაბამისად) რა კრიტერიუმებით უნდა დადგინდეს აქტივების ხასიათის მსგავსება? მაგალითად, მიწა და შენობა ერთი კრიტერიუმით მსგავსი აქტივებია – ორივე მათგანი უძრავი ქონებაა, მეორე კრიტერიუმით კი ისინი არ არის მსგავსი აქტივები – ერთი მათგანი ცვეთადია, მეორე – არაცვეთადი.
- დავუშვათ, მაგალითში აღწერილი ოპერაცია 2005 წლის ნოემბერში განხორციელდა, ხოლო „რეინვესტირება" – 2007 წლის აგვისტოში. როგორ უნდა მოიქცეს გადასახადის გადამხდელი 2005 ან 2006 წელს – შეიტანოს თუ არა მიღებული თანხა შესაბამისი წლის მოგების დეკლარაციაში?
- დავუშვათ, 2007 წლის აგვისტოში „რეინვესტირება" 6 000 ლარის ოდენობით მოხდა. დაკმაყოფილებული იქნება თუ არა ამ მუხლის მოთხოვნა? ხოლო თუ რეინვესტირებული თანხა 500 ლარია? დავასუსტებთ, ამ მუხლში არც პროპორციაზე რაიმე ნაოქვამი.
- თანხის რეინვესტირების მოთხოვნა მთელ მიღებულ თანხას ეხება თუ მხოლოდ შემოსავალს (ნამეტს, ანუ სხვაობას მიღებულ თანხასა და აქტივის შეძენის ღირებულებას შორის)?

ამ კითხვებზე პასუხი არ ჩანს.

გარდა ამისა, კიდევ უფრო დამაბნეველია ამ მუხლის მეორე ნაწილი, რომლის მიხედვითაც *„ამ მუხლის პირველი ნაწილის „გ" ქვეპუნქტში აღნიშნული შესაცვლელი აქტივების ღირებულება განისაზღვრება შემცვლელი აქტივების ღირებულების გათვალისწინებით განაღდურების ან ჩამორთმევის მომენტისათვის."* გამოდის, რომ

- შესაცვლელი აქტივის (მოტანილ მაგალითში – ტერიტორიის) ღირებულება 7 000 ლარი კი არ არის, არამედ თანხა, რომელსაც შპს „დიღომი" 2 წლის შემდეგ დააბანდებს „მსგავს" აქტივში. ეს თანხა კი შეიძლება იყოს, ვთქვათ, 1 500 ან 15 000 ლარი.
- სრულიად გაუგებარია, რას ნიშნავს სიტყვები – *„შემცვლელი აქტივების ღირებულების გათვალისწინებით"*. რა წესით უნდა მოხდეს „ღირებულების გათვალისწინება?"

- უნდა ვიეარაუდოთ, რომ სიტყვები *„განადგურების ან ჩამორთმევის მომენტისათვის“* მოთავსებული უნდა იყოს სიტყვის – „განისაზღვრება“ – წინ. წინააღმდეგ შემთხვევაში გამოვა, რომ უნდა დადგინდეს, რა ღირებულება ჰქონდა 2007 წელს შეძენილ აქტივს 2005 წელს, ე.ი. იმ მომენტში, როცა პირს ტერიტორია ჩამოერთვა.

ამ კითხვებზე პასუხის გაცემა მნიშვნელოვანია, რათა თავიდან იქნეს აცილებული მრავალგვარი ინტერპრეტაცია.

მუხლი 213. ლიკვიდაცია[1]

1. იურიდიული პირის ლიკვიდაცია ნიშნავს 50 პროცენტის ან მეტი წილის მფლობელი პარტნიორი პირის (პირთა) გასვლას ამ იურიდიული პირიდან, თუ შედეგად არ ხდება მისი რეორგანიზაცია ამ კოდექსის 215-ე მუხლის მე-7 ნაწილში აღწერილი ოპერაციების შესაბამისად.

2. თუ ხდება იურიდიული პირის ლიკვიდაცია და პარტნიორ იურიდიულ პირს გადაეცემა მისი წილის პროპორციული (შესაბამისი) აქტივი და ამასთან, პარტნიორი იურიდიული პირი ლიკვიდაციამდე ფლობდა 50 პროცენტს ან მეტს ამ იურიდიულ პირში, მაშინ:

ა) ასეთი გადაცემა არ ითვლება აქტივების რეალიზაციად (მიწოდებად) ლიკვიდირებული იურიდიული პირის მიერ;

ბ) პარტნიორისათვის მისი წილის პროპორციით (წილის შესაბამისი) გადაცემული აქტივის ღირებულება იგივეა, რაც ამ აქტივის ღირებულება ლიკვიდირებული იურიდიული პირისათვის გადაცემამდე;

გ) აქტივების განაწილება არ წარმოადგენს დივიდენდს;

დ) მოგება და ზარალი არ მიიღება მხედველობაში ლიკვიდირებულ იურიდიულ პირში პარტნიორის წილის გაუქმებისას.

3. ამ მუხლის მოთხოვნები არ ვრცელდება იმ აქტივებზე, რომელიც ამ კანონის XXV თავის შესაბამისად ექვემდებარება ამორტიზაციას ჯგუფური მეთოდით, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ერთდროულად ხდება ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფის ყველა აქტივის გადაცემა.

4. ამ მუხლის მე-3 ნაწილში აღნიშნული ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფების ყველა აქტივის გადაცემის შემთხვევაში მათი მიმღებისათვის აქტივების ღირებულებად ითვლება გადაცემის მომენტისათვის ჯგუფების ღირებუ-

[1] იხ. აგრეთვე მე-60 მუხლის კომენტარი.

ლებითი ბალანსი, ხოლო თუ გადაეცემა ამორტიზაციის ერთზე მეტი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფების ყველა აქტივი, მიღებული ღირებულებითი ბალანსი ჯგუფების აქტივებს შორის გადანაწილდება გადაცემის მომენტისათვის მათი საბაზრო ფასის პროპორციულად.

5. ამ მუხლის მე-2 ნაწილი გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო დაამტკიცებს, რომ ლიკვიდაციის მიზანი არ არის გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება.

მე-2 ნაწილით აღწერილი ნორმის <u>მაგალითი</u>: განხორციელდა შპს X-ის ლიკვიდაცია (ლიკვიდაციის მომენტისათვის X-ის აქტივების ღირებულება შეადგენდა 300 000 ლარს) და ამ საწარმოს პარტნიორმა, შპს Y-მა, რომლის წილიც X-ში შეადგენდა 60%-ს, მიიღო აქტივები მისი წილის პროპორციულად – 180 000 ლარის ოდენობით. ამ შემთხვევაში:

ა) X-ის მიერ აქტივების გადაცემა არ ჩაითვლება რეალიზაციად;

ბ) Y-ისთვის მიღებული აქტივის ღირებულება ტოლია 180 000 ლარის;[1]

გ) Y-სთვის მიღებული აქტივის ღირებულება არ წარმოადგენს დივიდენდს.

3. ამ ნაწილის შესრულების გათვალისწინებით, მუხლის მოთხოვნები ვრცელდება ყველა სხვა აქტივზე, მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე, დებიტორულ მოთხოვნებზე და ა. შ.

4. იმ შემთხვევაში, თუ ხდება ცვეთადი აქტივების რომელიმე ჯგუფში (გარდა მე-4 ჯგუფისა) შემავალი ყველა აქტივის გადაცემა, მაშინ მიმღებისთვის აქტივების ღირებულებად ჩაითვლება ის ღირებულება, რომლითაც იყო აღრიცხული ეს ჯგუფი გადამცემის მიერ (და არა – აქტივების საბაზრო ღირებულება) – აქტივების გადაცემის მომენტში;

ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ ხდება ამ ჯგუფებიდან ერთზე მეტი ჯგუფის ყველა აქტივის გადაცემა – მაშინ ცალკეული ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი მასში შემავალი აქტივების საბაზ-

---

[1] „ბ" ქვეპუნქტის წინადადების ბოლო ნაწილი დასახვეწია, რადგან მისგან ორგვარი ინტერპრეტირების შესაძლებლობა არსებობს: 1. აქტივების ღირებულება იგივეა, რაც გადაცემის მომენტამდე ლიკვიდირებული პირის მიერ იყო ასახული; 2. აქტივების ღირებულება ის არის, რაც ამ აქტივებს ჰქონდა ადრე – ლიკვიდირებული პირის მიერ მათი შეძენისას, ან მისი დაფუძნების დროს მისსაევე საწესდებო კაპიტალის შეფასებისას და ა.შ.

რო წასის პროპორციულად გადანაწილდება მიმღების ჯგუფის აქ ტივებს შორის.

შენიშვნა: ამ მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილებიდან ბუნდოვანია, გათვალისწინებულია თუ არა მათი შედგენისას ის ფაქტი, რომ პირველი და მეორე ჯგუფის ძირითად საშუალებებს ცვეთის ერთი ნორმა აქვთ. თუ ეს გათვალისწინებულია, მაშინ გაუგებარია, ასეთი რა „უპირატესობა" აქვს მესამე ჯგუფს წინა ორ ჯგუფთან შედარებით, ან რა საჭიროებამ მოითხოვა ამ ორი ჯგუფის ერთობლივად გაყიდვის პირობის დაწესება აღნიშნული ნაწილების დებულებათა მიმართ.

5. ეს ნაწილი პრაქტიკულად მთლიანად აუქმებს ამ მუხლის მე-2 ნაწილს, რადგან არავითარი ინტერესი იმის მტკიცებისა, რომ *„ლიკვიდაციის მიზანი არ არის გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება"*, საგადასახადო ორგანოს არ აქვს (თუ არ ჩაეთვლით კორუფციულ „ინტერესს"). პირიქით, საგადასახადო ორგანოს ინტერესშია, რომ ამგვარი გადაცემა ჩაითვალოს აქტივების რეალიზაციად, აქტივების განაწილება ჩაითვალოს დივიდენდად და ა. შ.

ამის გამო, მოცემული ნაწილი საპირისპირო სახით უნდა ჩამოყალიბდეს: *„ამ მუხლის მე-2 ნაწილი არ გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო დაამტკიცებს, რომ ლიკვიდაციის მიზანი გადასახადების გადახდისგან თავის არიდება"*.

მუხლი 214. პარტნიორის წილის (აქციების) სანაცვლოდ გადაცემული აქტივების ღირებულების განსაზღვრის წესი

1. პირის (პირთა) მიერ იურიდიული პირისათვის მასში 50 პროცენტი ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ წარმოადგენს აქტივების მიწოდებას.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, მიმღები მხარისათვის აქტივების ღირებულება იგივეა, რაც მიმწოდებელი მხარისათვის მათი ღირებულება გადაცემის მომენტისათვის.

3. ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული გაცვლის შედეგად მიღებული პარტნიორის წილის ღირებულება ტოლია გადაცემული აქტივების ღირებულებისა, გადაცემული (შესაბამისი) დავალიანების გამოკლებით.

4. ამ მუხლის მოთხოვნები არ ვრცელდება იმ აქტივებზე, რომლებიც ამ კოდექსის XXVIII თავის შესაბამისად ექვემდებარება ამორტიზაციას ჯგუფური მეთოდით, გარდა იმ შემთხვევისა,

როცა ერთდროულად ხდება ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფის ყველა აქტივის გადაცემა.

5. ამ მუხლის მე-4 ნაწილში აღნიშნული ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფების ყველა აქტივის გადაცემის შემთხვევაში მათი მიმღები აქტივების ღირებულებად იღებს გადაცემის მომენტისათვის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს, ხოლო თუ გადაეცემა ამორტიზაციის ერთზე მეტი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფების ყველა აქტივი, მიღებული ღირებულებითი ბალანსი ჯგუფების აქტივებს შორის გადანაწილდება გადაცემის მომენტისათვის მათი საბაზრო ფასის პროპორციულად, და გადამცემი მხარე სანაცვლოდ მიღებული პარტნიორის წილის (აქციების) ღირებულებად იღებს ჯგუფის (ჯგუფების) ღირებულებით ბალანსს გადაცემის მომენტისათვის.

6. ეს მუხლი არ ვრცელდება უფლებრივი ნაკლის მქონე აქტივების გადამცემზე, თუ დავალიანება აღემატება გადაცემული აქტივების ღირებულებას.

1. თუ, ვთქვათ, X პირი აფუძნებს Y იურიდიულ პირს და მის საწესდებო კაპიტალს აქტივებით (არაფულადი შენატანით) ავსებს, ა'სოგადოდ, ითელება, რომ ხდება ამ აქტივების გასხვისება, ე. ი. X კარგავს ამ აქტივებ'ზე საკუთრებას Y პირის სასარგებლოდ, იმის მიუხედავად, რომ X შეიძლება Y-ის წილების ასიოე პროცენტის მფლობელი იყოს. რამდენადაც, ამ კოდექსის მე-20 მუხლის შესაბამისად, ასეთი გასხვისება საქონლის მიწოდებაა, წინამდებარე მუხლი ადგენს გამონაკლისს მე-20 მუხლის წესიდან – X-ის მიერ განხორციელებული ეს ოპერაცია არ ჩაითელება საქონლის მიწოდებად, თუ X სანაცელოდ 50 პროცენტის ან მეტი წილის მფლობელი გახდება. ამდენად, აღარ ჩაიროეება ეროობლივ შემოსავალ'ში და, შესაბამისად, აღარ დაიბეგრება X-ის მიერ მიღებული შესაძლო ნამეტი გადაცემული ქონების თავდაპირველ ღირებულებასთან შედარებით. სხვა შემთხეევაში (ე.ი., თუ X გადაცემული ქონების სანაცელოდ იღებს 50 %-ზე ნაკლებს) აღნიშნული ოპერაცია ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად.

2. მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, Y-ისთვის მიღებული აქტივების ღირებულება იგივეა, რაც X-ისთვის – გადაცემის მომენტში; ე.ი. ის ღირებულება, რომლითაც ეს ქონება X-ს ჰქონდა აღრიცხული (იურიდიული პირის შემთხეევაში – საბალანსო ღირებულება). მართალია, ეს დებულება თითქოს ეწინააღმდეგება „მეწარმეთა შესახებ" კანონს, რომლის მიხედვითაც შესატანი საწესდებო კაპიტალ'ში უნდა შეფასდეს დამოუკიდებელი ექსპერტის მიერ (შდრ. კანონი „მეწარმეთა შესახებ", მუხლი 3.3), მაგრამ კოლიზია

სინამდვილეში არ არის: „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის შესაბამისად აქტივები უნდა აღირიცხოს ფინანსურ აღრიცხვაში, ხოლო განსახილველი ნორმის შესაბამისად – საგადასახადო აღრიცხვაში. სხვა საკითხია, რამდენად არის მისანშეწონილი საგადასახადო აღრიცხვასა და ფინანსურ აღრიცხვას შორის განსხვავებული წესების დადგენა. მიუხედავად ამისა, ეს განსხვავებები რეალობაა და გადასახადის გადამხდელებმა უნდა გაითვალისწინონ იგი.

3. ეს ნაწილი განსაზღვრავს X-ისთვის პარტნიორის წილის ღირებულებას, რომელიც უტოლდება X-ის მიერ გადაცემული აქტივების ღირებულებას აქტივებთან ერთად გადაცემული დავალიანების გამოკლებით. უნდა აღინიშნოს, რომ ამ ოპერაციით მიღებული თანხა შეიძლება განსხვავდებოდეს Y-ის საწესდებო კაპიტალის მიმართ X-ის წილის შესაბამისად გამოანგარიშებული თანხისგან.

მე-4 და მე-5 ნაწილებისთვის იხ. 213-ე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილების კომენტარი.

მე-6 ნაწილში, საკარაუდოდ, სიტყვა „დავალიანება“ გულისხმობს გადაცემულ აქტივთან უშუალოდ დაკავშირებულ ვალდებულებას.

მუხლი 215. იურიდიული პირის რეორგანიზაცია[1]

1. რეორგანიზაციის მხარე იურიდიული პირის ან იურიდიულ პირთა მფლობელობაში არსებული ქონებისა და წილის (აქციების) ღირებულება ტოლია ამ ქონებისა და წილის (აქციების) ღირებულებისა რეორგანიზაციის განხორციელების წინ.

2. ქონების ან წილის (აქციების) გადაცემა რეორგანიზაციის მხარე იურიდიულ პირებს შორის, არ ითვლება ქონების რეალიზაციად.

3. რეორგანიზაციის მხარე რეზიდენტ იურიდიულ პირში წილის (აქციების) ნებისმიერი გაცვლა წილზე (აქციებზე) სხვა მსგავს იურიდიულ პირში, რომელიც აგრეთვე წარმოადგენს მოცემული ოპერაციის მხარეს, არ ითვლება წილის (აქციების) რეალიზაციად.

4. წილის (აქციების) ღირებულება, რომელთა გაცვლაც ხდება ამ მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, ტოლია წილის (აქციების) თავდაპირველი ღირებულებისა.

5. წილთა განაწილება იმ იურიდიულ პირში, რომელიც რეორგანიზაციის დამტკიცებული ოპერაციების მხარეა, რაც წარმო-

---

[1] იხ. აგრეთვე 61-ე მუხლის კომენტარი

შობს მსგავს უფლებას სხვა იურიდიულ პირში, რომელიც ასევე ამ ოპერაციების მხარეა, არ წარმოადგენს დივიდენდს.

6. ამ მუხლის მე-5 ნაწილში აღნიშნული თავდაპირველი წილის (აქციების) ღირებულება ექვემდებარება გასანაწილებელ წილზე (აქციებზე) მიკუთვნებას იმ კოეფიციენტის გამოყენებით, რომელიც განისაზღვრება, როგორც თანაფარდობა გასანაწილებელი წილის (აქციების) ღირებულებასა და თავდაპირველი წილის ღირებულებას შორის განაწილების შემდეგ.

7. თუ საგადასახადო ორგანო დაამტკიცებს, რომ შერწყმის, შეძენის, მიერთების ან გაყოფის ოპერაციების მიზანი არ არის გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება, რეორგანიზაცია მოიცავს:

ა) ორი ან მეტი იურიდიული პირის შერწყმას;

ბ) ხმის უფლების მქონე 50 პროცენტის ან მეტი წილისა და რეზიდენტი იურიდიული პირის პარტნიორის წილის საერთო მოცულობის ღირებულების 50 პროცენტის ან მეტის შეძენას ან მიერთებას მხოლოდ შეძენის ან მიერთების ოპერაციაში პარტნიორ მხარეთა მსგავსი უფლებებით, წილის (აქციების) სანაცვლოდ;

გ) რეზიდენტი იურიდიული პირის აქტივების 50 პროცენტის და მეტის შეძენას სხვა რეზიდენტი იურიდიული პირის მიერ ხმის უფლების მქონე წილის (აქციების) სანაცვლოდ, დივიდენდებთან მიმართებით პრივილეგირებული უფლების გარეშე;

დ) რეზიდენტი იურიდიული პირის გაყოფას ორ ან მეტ რეზიდენტ იურიდიულ პირად.

8. რეორგანიზაციის მხარედ მიიჩნევა რეზიდენტი იურიდიული პირი, რომელიც პირდაპირ არის ჩართული რეორგანიზაციაში, და რეზიდენტი იურიდიული პირი, რომელიც უშუალოდ ფლობს ან ეკუთვნის რეორგანიზაციაში პირდაპირ ჩართულ რეზიდენტ იურიდიულ პირს.

9. ამ მუხლის მე-8 ნაწილის მიზნებისათვის იურიდიულ პირზე საკუთრების უფლება ნიშნავს ამ იურიდიულ პირში ხმის უფლების მქონე წილის (აქციების) 50 პროცენტის ან მეტის და ყველა სხვა წილის (აქციების) ღირებულების 50 პროცენტის ან მეტის ფლობას.

10. ამ მუხლის მოთხოვნები არ ვრცელდება იმ აქტივებზე, რომლებიც ამ კოდექსის XXVI თავის შესაბამისად ექვემდებარება ამორტიზაციას ჯგუფური მეთოდით, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ერთდროულად ხდება ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფის ყველა აქტივის გადაცემა.

11. ამ მუხლის მე-10 ნაწილში აღნიშნული ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფების ყველა აქტივის შემთხვევაში მათი მიმღები აქტივების ღირებულებად თელის გადა-

ცემის მომენტისათვის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს, ხოლო თუ გადაეცემა ამორტიზაციის ერთზე მეტი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფების ყველა აქტივი, მიღებული ღირებულებითი ბალანსი ჯგუფების აქტივებს შორის გადანაწილდება გადაცემის მომენტისათვის მათი საბაზრო ფასის პროპორციულად და გადამცემი მხარე სანაცვლოდ მიღებული პარტნიორის (აქციონერის, კომპლემენტარის, კომანდიტის და სხვა ასეთი ტიპის პირის) წილის (აქციების) ღირებულებად თელის ჯგუფების ღირებულებით ბალანსს გადაცემის მომენტისათვის.

1. თუ, ვთქვათ, ხდება X და Y პირების შერწყმა, წარმოშობილი Z პირის ქონების ღირებულება წარმოადგენს X და Y პირების ქონების ღირებულებათა ჯამს. ამასთან, ქონების ღირებულება დგინდება არა საბაზრო ფასით, არამედ იმ ღირებულებით, რომლითაც ეს ქონება ან/და წილი აღრიცხული იყო X-სა და Y-თან გადაცემის მომენტში. ასეთი გადაცემა X და Y პირებისთვის არ წარმოადგენს ქონების ან/და წილის რეალიზაციას, **თუ X და Y პირები იურიდიული პირები არიან.**

იმავენაირად დგინდება გადაცემული ქონების ღირებულება რეორგანიზაციის ყველა სხვა შემთხვევაში.

2. ზემოხსენებულ ინსტრუქციაში (იხ. 212-ე მუხლის „1.გ“ ნაწილის კომენტარი) წინამდებარე მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილებისთვის შემდეგი მაგალითია მოტანილი: *„ხდება შპს "რიონის" რეორგანიზაცია, მისი გაყოფა ორ იურიდიულ პირად, რომლის შედეგადაც ერთ-ერთი დამფუძნებელი ლებულობს წილს ამ დაშლის შედეგად შექმნილი სხვა იურიდიულ პირში, შპს "ბეტაში", ამასთან, რიონში დამფუძნებლის წილია 60 პროცენტი, რეორგანიზაციის შედეგად შპს "ბეტაში" ლებულობს წილის 80 პროცენტს, მაშინ კოეფიციენტი.*

$$K = \frac{\text{წილის ღირებულება განაწილების შემდეგ}}{\text{თავდაპირველი წილის ღირებულება}} = \frac{80}{60} = 1.3$$

ეს ნიშნავს, რომ რეორგანიზაციის შედეგად წილი გაიზარდა 1.3 - ჯერ, ამასთან ამ უფლების მოპოვებასთან ერთად, წილის რაოდენობრივი ზრდა არ წარმოადგენს დივიდენდს და არ დაიბეგრება მოქმედი კანონმდებლობით“.

ეს მაგალითი გვიჩვენებს, თუ რის თქმა სურდა კანონმდებელს ამ ნაწილებით, თუმცა, რაში გამოიყენება ეს კოეფიციენტი, უცნობია. გარდა ამისა, უნდა შეენიშნოთ, რომ:

1. პროცენტი არ წარმოადგენს წილის ღირებულებას. წილის ღირებულება არის თანხა (ან მისი შესატყვისი ქონება), რომელიც გადაიხადა პარტნიორმა წილის შეძენისას. მაგალითად:

შპს X-ის პარტნიორები არიან შპს Y (60 %-იანი წილით) და შპს Z (40 %-იანი წილით). X-ის საწესდებო კაპიტალი 10 000 ლარია, ხოლო Y-ის შენატანი ამ კაპიტალში – 6 000 ლარი.

იმავდროულად, შპს A-ის პარტნიორები არიან შპს B (80 %-იანი წილით) და შპს C (20 %-იანი წილით). A-ის საწესდებო კაპიტალი 7 500 ლარია, ხოლო B-ის შენატანი ამ კაპიტალში – 6 000 ლარი.

თუ Y-მა და B-მ მოისურვეს წილების გაცვლა A-სა და X-ში, რა, Y-ის მიერ მიღებული 80 % უფრო მეტი ღირებულებისა იქნება, ვიდრე მისიეე თავდაპირველი 60 % ?

II. უცნობია კავშირი „წილთა განაწილებასა" და „დივიდენდს" შორის. დივიდენდი არის თანხა, რომელსაც პირი იღებს მოგების გამნაწილებელი პირისგან თავისი წილის შესაბამისად[1].

3. ამ მუხლის მე-7 ნაწილის პირველ წინადადებასთან დაკავშირებით იხ. 213.5-ე მუხლის კომენტარი.

4. თუ მე-7 ნაწილის „ბ" ქვეპუნქტის აზრი სწორად გვესმის, ეს ქვეპუნქტი უნდა აღწერდეს შემთხვევას, როცა შპს X-ს შპს Y-ის საწესდებო კაპიტალში შეაქვს მისი (X-ის) კუთვნილი აქციები (ან წილი) შპს Z-ში და სანაცვლოდ იღებს Y-ის საწესდებო კაპიტალის 50 %-ს ან მეტს. თუმცა, მაინც გაურკვეველი რჩება, რას ნიშნავს *„მხოლოდ შეძენის ან მიერთების ოპერაციაში პარტნიორ მხარეთა მსგავსი უფლებები"*.

5. მე-7 ნაწილის „გ" ქვეპუნქტი გულისხმობს Y-ის მიერ X-ის სხვა აქტივების (გარდა Z-ში წილისა) 50 %-ის ან მეტის შეძენას Y-ის საწესდებო კაპიტალის რაიმე წილის სანაცვლოდ. ეს ის შემთხვევაა, როცა X აფუძნებს Y-ს და მის საწესდებო კაპიტალში შეაქვს თავისი აქტივების 50 % ან მეტი, ხოლო სანაცვლოდ იღებს ნებისმიერ წილს Y-ში.

აქვე უნდა განვმარტოთ სიტყვების – „დივიდენდებთან მიმართებით პრივილეგირებული უფლება" – მნიშვნელობა:

საეროდ, ამ კოდექსით, იურიდიული პირის რეორგანიზაციად მიიჩნევა ცვლილებები აქციების (ან წილის) საკონტროლო პაკეტში. საკონტროლო პაკეტად კი, საქართველოში დამკვიდრებული პრაქტიკიდან გამომდინარე, ითვლება აქციათა 50 % ან მასზე მეტი. ამასთან, თუ აღნიშნული ოდენობის აქციები პრივილეგირე-

[1] იხ. აგრეთვე მე-12.11 მუხლის კომენტარი.

ბულ აქციებს წარმოადგენს, ისინი საკონტროლო პაკეტად არ ითვლება, რადგან პრივილეგირებული აქციის მფლობელს სხვადასხვა საკითხების გადაწყვეტისას აქვს მხოლოდ სათათბირო (და არა – გადამწყვეტი) ხმის უფლება. ამდენად, თუ Z პირი ფლობს X-ის პრივილეგირებულ აქციებს (თუნდაც ამ აქციების ოდენობა X-ის საწესდებო კაპიტალის 50 %-ზე მეტს შეესაბამებოდეს), არ ითვლება, რომ Z აკონტროლებს X-ს.

სწორედ ეს კონტექსტია მითითებულ ქეისუნქტში.

6. ამ მუხლის მე-10 და მე-11 ნაწილებთან დაკავშირებით იხ. 213-ე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილების კომენტარი.

მუხლი 216. ზარალის, გამოძვითვისა და კრედიტების გადატანის შეზღუდვა იურიდიულ პირში წილის (აქციების) მფლობელის ცვლილებისას

თუ წინა საგადასახადო წელთან შედარებით იურიდიულ პირში იცვლებიან 50 პროცენტი ან მეტი ხმის უფლებიანი წილის (აქციების) მქონე პარტნიორები, უქმდება ზარალის, გამოქვითვისა და კრედიტების შემდგომ პერიოდში გადატანის შესაძლებლობა იმ საგადასახადო წლის დასაწყისიდან, რომელშიც მოხდა ეს ცვლილება, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ცვლილების მომდევნო 3 წლის განმავლობაში იურიდიული პირი აგრძელებს იმავე ეკონომიკურ საქმიანობას.

I. უნდა ვივარაუდოთ, რომ სიტყვები *„ზარალის გამოქვითვის“* უნდა იკითხებოდეს, როგორც *„ზარალის გამოქვითვის“* (მძიმის გარეშე). წინააღმდეგ შემთხვევაში გაუგებარია, რას ნიშნავს *„გამოქვითვის ... შემდგომ პერიოდში გადატანის შესაძლებლობა“.*

II. უცნობია, რა კავშირი აქვს პარტნიორთა ცვლილებას ზარალის გამოქვითვის უფლებასთან ან რის მაჩვენებელია 3-წლიანი ვადა.

III. ასევე გაუგებარია, რას ნიშნავს „კრედიტების შემდგომ პერიოდში გადატანის შესაძლებლობის“ გაუქმება. თუ საწარმოს აქვს ბანკის ვალი და ამ საწარმოში პარტნიორთა წილის 50 %-ზე მეტის მფლობელი შეიცვალა, რა, საწარმოს ვალი ჩამოეწერება?

IV. განვიხილოთ მაგალითი: შპს X-მა 2004 წელს მიიღო ზარალი 50 000 ლარის ოდენობით. 2005 წელს მასში შეიცვალა 60 % წილის მქონე პარტნიორი და იმავე წელს X-მა იმავე საქმიანობით მიიღო 100 000 ლარის მოგება. როგორ უნდა მოიქცეს X ამ წელს – გამოქვითოს თუ არა გასული წლის ზარალი? პრობლემა ის არის, რომ მოცემული მუხლიდან გამომდინარე, X-ის ამ უფლების (ზარალის გამოქვითვის) დადგენა მხოლოდ 2008 წლის ბოლოს იქნება შესაძლებელი. შესაძლოა, აქ იგულისხმებოდეს, რომ X-ს

აქვს გამოქვითვის უფლება, მაგრამ თუ იგი შეცვლის საქმიანობის სახეობას, მან უნდა აღადგინოს ადრე გამოქვითული სარალი. ეს საკითხი დაზუსტებას მოითხოვს, რადგან იგი, შესაძლოა, ფინანსური სანქციების გამოყენებას დაუკავშირდეს. გარდა ამისა, ისიც დასაზუსტებელია, რას გულისხმობს სიტყვები *„აგრძელებს იმავე ეკონომიკურ საქმიანობას“* – მაგალითად:

ა) X 2005 წელს აწარმოებდა ფეხსაცმელს და ვემოთ აღნიშნული 100 000 ლარის მოგება მან სწორედ ამ საქმიანობით მიიღო. 2006 წელს კი იმავე საქმიანობას ტყავის ქამრების წარმოება დაუმატა. ჩაითვლება თუ არა ეს „საქმიანობის გაგრძელებად“?

ბ) იმავე მაგალითში, ვთქვათ, X-მა 2006 წელს ქამრების წარმოებით 200 000 ლარი მიიღო, ფეხსაცმლის წარმოებით კი – მხოლოდ 100 ლარი. ჩაითვლება თუ არა ეს „საქმიანობის გაგრძელებად“?

თავი XXIX
გადასახადების ადმინისტრირების წესები

მუხლი 217. დეკლარაციის წარდგენა

1. საშემოსავლო გადასახადისა და მოგების გადასახადის შესახებ დეკლარაციას საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე წარუდგენენ:

ა) რეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომელთა შემოსავლებიც არ იბეგრება საქართველოში არსებულ გადახდის წყაროსთან;

ბ) რეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომელთაც ფულადი სახსრები აქვთ ანგარიშზე უცხოეთში;

გ) საქართველოს საწარმოები;

დ) არარეზიდენტი ფიზიკური პირები და უცხოური საწარმოები, რომლებიც შემოსავლებს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროდან და რომლებიც არ იბეგრებიან გადასახადის წყაროსთან;

ე) რეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომელთა მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავალი აღემატება 35 000 ლარს.

2. ამ კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ და „მ“ ქვეპუნქტებში აღნიშნული ფიზიკური პირები ვალდებულნი არიან აწარმოონ შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვა და საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს ყოველკვარტალურად, კვარტლის მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის წარუდგინონ დეკლარაცია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმით. ამასთან, 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტში აღნიშნულ ფიზიკურ პირებს

ამ მუხლის მე-7 ნაწილით განსაზღვრული გაანგარიშების წარდგენა საგადასახადო ორგანოში არ ეევალებათ.

3. გადასახადის გადამხდელი, საქართველოში ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტისას, საგადასახადო ორგანოს 30 დღის ვადაში წარუდგენს დეკლარაციას ერთობლივი შემოსავლებისა და გამოქვითვების შესახებ.

4. იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შესახებ სალიკვიდაციო კომისია ან გადასახადის გადამხდელი დაუყოვნებლივ წერილობით აცნობებს საგადასახადო ორგანოს. იურიდიული პირის ლიკვიდაციის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებიდან 15 დღის ვადაში სალიკვიდაციო კომისია ვალდებულია წარუდგინოს დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს.

5. ფიზიკურ პირს, რომელიც არ არის ვალდებული წარადგინოს დეკლარაცია, შეუძლია წარადგინოს იგი გადასახადის გადაანგარიშებისა და ანაზღაურების მოთხოვნით.

6. იმ არარეზიდენტს, რომელიც იღებს ამ კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ" და „დ" ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ შემოსავლებს და იბეგრება გადახდის წყაროსთან, უფლება აქვს დეკლარაცია წარადგინოს დაკავებული გადასახადის დაბრუნების მოთხოვნით. დეკლარაცია წარდგენილი უნდა იქნეს ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადებში. ასეთი გადასახადის გადამხდელი იბეგრება იმავე წესით, როგორითაც დაიბეგრებოდა ეს შემოსავალი, იგი დაკავშირებული რომ ყოფილიყო გადასახადის გადამხდელის საქართველოში არსებულ მუდმივ დაწესებულებასთან. ასეთ შემოსავალთან დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის ხარჯები გამოიქვითება მუდმივი დაწესებულებისათვის დადგენილი წესით, მაგრამ გადასახადი არ უნდა აღემატებოდეს ამ კოდექსის 183-ე[1] მუხლით განსაზღვრულ გადახდის წყაროსთან აუცილებლად გამოსაქვით თანხას.

7. პირი ყოველთვიურად, საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესითა და ფორმით წარადგენს გაანგარიშებებს საანგარიშო თვის მიხედვით გაცემული შრომის ანაზღაურების თანხებისა და დაკავებული გადასახადის შესახებ.

8. ფიზიკური პირის მიერ 2 წლამდე საკუთრებაში არსებული მატერიალური აქტივის რეალიზაციისას (გარდა სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში აქტივების ან/და ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციისა), აგრეთვე საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარის და მეტი ღირებულების ქონების საჩუქრად მიღებისას (გარდა I და II რიგის მემკვიდრეების მიერ მათთვის ქონების ჩუქე-

[1] უნდა იყოს 197-ე

ბისა და ამ მუხლის მე-10 ნაწილში აღნიშნული შემთხვევისა) საშემოსავლო გადასახადი გადახდას ექვემდებარება აქტივის გადაცემიდან არა უგვიანეს მე-3 დღისა, რის შესახებაც აღნიშნული ფიზიკური პირი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს დეკლარაციას.

9. ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული და ეკონომიკური საქმიანობისთვის გამოყენებული მატერიალური აქტივის რეალიზაციას[1] (გარდა ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციისა), აგრეთვე ქონების საჩუქრად მიღებისას (გარდა I და II რიგის მემკვიდრეების მიერ მათთვის ქონების ჩუქებისა და ამ მუხლის მე-11 ნაწილში აღნიშნული შემთხვევისა), მარეგისტრირებელი პირი მომავალი მესაკუთრის საკუთრების უფლების რეგისტრაციას ახდენს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ მატერიალური აქტივის რეალიზატორი ფიზიკურ პირისთვის ან ქონების საჩუქრად მიმღები ფიზიკური პირისთვის მიცემული ცნობის საფუძველზე, რომლითაც დასტურდება საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ან მისგან განთავისუფლება.

10. საგადასახადო წლის განმავლობაში III და IV რიგის მემკვიდრეების მიერ 150 000 ლარის და მეტი ღირებულების ქონების ჩუქებით ან/და მემკვიდრეობით მიღების შემთხვევაში საშემოსავლო გადასახადი გადახდას ექვემდებარება ქონების (შემოსავლის) მიღებიდან არა უგვიანეს 2 კალენდარული წლის განმავლობაში ყოველი 5 თვის შემდგომი თვის 15 რიცხვისათვის თანაბარ ნაწილებად, რის შესახებაც აღნიშნული ფიზიკური პირი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს დეკლარაციას.

11. ამ მუხლის მე-10 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, მარეგისტრირებელი პირი მომავალი მესაკუთრის საკუთრების უფლების რეგისტრაციას ახდენს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ შემოსავლის მიმღები ფიზიკური პირისთვის მიცემული ცნობის საფუძველზე, რომლითაც დასტურდება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა ან მისგან განთავისუფლება.

12. საქართველოში არსებული დიპლომატიური სტატუსის მქონე საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ საქართველოს მოქალაქეებზე გადახდილი ანაზღაურების დაბეგვრის წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის მიერ.

1. ამ ნაწილის პირველ წინადადებაში კავშირი „და“ უნდა შეიცვალოს კავშირით „ან“, რადგან გამოდის, რომ, ვთქვათ, რეზიდენტმა ფიზიკურმა პირმა საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციასთან ერთად უნდა წარადგინოს მოგების დეკლარაციაც.

---

[1] უნდა იყოს „რეალიზაციისას“

1.ა – ამ ქვეპუნქტში აღწერილი ვალდებულება **არ** ეკისრება რეზიდენტ ფიზიკურ პირებს, რომლებიც შემოსავალს იღებენ მხოლოდ 218.1-ე მუხლით განსაზღვრულ შემთხვევებში.

1.ბ – ეს ქვეპუნქტი ეხება რეზიდენტ ფიზიკურ პირებს (მათი მოქალაქეობისა თუ საქმიანობის მიუხედავად), რომლებსაც აქვთ ფულადი სახსრები ანგარიშზე უცხოეთში. „ანგარიში უცხოეთში" არ შემოიფარგლება საბანკო ანგარიშებით. იგი ასევე შეიძლება გულისხმობდეს, ეთქვათ, საპენსიო ანგარიშს და ა. შ.

1.დ – I. სიტყვების „და რომლებიც" მაგივრად უნდა იყოს „თუ ისინი";

II. სიტყვის „გადასახადის" მაგივრად უნდა იყოს „გადახდის".

1.ე – „ერთობლივი შემოსავლის" ცნება განმარტებულია 173-ე მუხლითა და XXIV თავით.

3. არ არის მკაფიო, რას ნიშნავს საქმიანობის „შეწყვეტა". იურიდიული პირის შემთხვევაში ეს ნიშნავს მის ლიკვიდაციას, თუმცა ლიკვიდაციის შემთხვევა მომდევნო ნაწილით არის განხილული;

გარდა ამისა, არ ჩანს, რით განსხვავდება *„დეკლარაცია ერთობლივი შემოსავლებისა და გამოქვითვების შესახებ"* მოგების ან საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციისგან.

5. ფიზიკურ პირს, რომლის შემოსავლებიც საქართველოში იბეგრება გაცემის წყაროსთან, უფლება აქვს დეკლარაცია წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოებს გადასახადის გადაანგარიშებისა და ანაზღაურების მოთხოვნით. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც შემოსავლების გაცემის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა განხორციელდა საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინების გარეშე.

6. შემოსავლები, რომელსაც არარეზიდენტი იღებს ამ კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ" და „დ" ქვეპუნქტებით, არის:

„ბ) საწარმოს, იურიდიული პირის ან/და მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ რისკის დაზღვევისა და გადაზღვევის საფუძველზე, სალიზინგო, საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები. აგრეთვე „ნავთობისა და გაზის შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მიღებული შემოსავალი;

დ) გადახდილი სხვა თანხები, რომლებიც ამ კოდექსით ითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად."

დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს დასაბეგრი მოგება (შემოსავალი), რომელიც მიიღება ერთობლიური შემოსავლიდან გამოქვითვას დაქვემდებარებული ხარჯების გამოკლებით. ამასთან, გადასახადის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს „გ“ პუნქტის შემთხვევაში 4%-ს და „დ“ პუნქტის შემთხვევაში - 10%-ს.

მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული დაბეგვრის წესი აღწერილია 170.2-ე მუხლით.

7. თუ პირი იყენებს დაქირავებულ შრომას, მას ევალება ამ ნაწილით აღწერილი გაანგარიშებების ყოველთვიურად წარდგენა.

8. თუ ფიზიკური პირი ყიდის მატერიალურ აქტივს (მუხ-12.28 მუხლი) რომელიც:

• არ გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობისთვის,

• არ წარმოადგენს ფასიან ქაღალდს; და

• ამ პირის საკუთრებაშია 2 წელზე ნაკლები ხნის განმავლობაში –

იგი ვალდებულია, აქტივის გადაცემიდან 3 დღის განმავლობაში წარადგინოს დეკლარაცია და გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი (ამ აქტივის გადაცემით მიღებული ნამეტი შემოსავლიდან).

ანალოგიური ვალდებულება ეკისრება მას იმ შემთხვევაში, თუ იგი ჩუქებით ან მემკვიდრეობით (ამ ნაწილით დადგენილი გამონაკლისების გათვალისწინებით) იღებს ქონებას.

ამ ვალდებულების შესრულების წესი დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ 2004 წლის 31 დეკემბრის №900 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით „ფიზიკური პირის მიერ მატერიალური აქტივის რეალიზაციით, მემკვიდრეობით ან ჩუქებით მიღებული შემოსავლების დეკლარირების წესის შესახებ“.

9. ამ ნაწილით დგინდება მარეგისტრირებელი პირის (საჯარო რეესტრი და ა.შ.) ვალდებულება, არ დაარეგისტრიროს მომავალი მესაკუთრის ქონებრივი უფლებები საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული, ამავე ნაწილში აღწერილი ცნობის გარეშე.

ამასთან, I რიგის მემკვიდრეებს წარმოადგენენ – შვილები, გარდაცვლილის შვილი, რომელიც მისი სიკვდილის შემდეგ დაიბადა, მეუღლე, მშობლები (მშვილებლები), ნაშვილები და მისი შთამომავლები, შვილიშვილები; შვილიშვილის შვილები და ამ უკანასკნელთა შვილები;

II რიგის მემკვიდრეებს წარმოადგენენ – დები და ძმები; მამკვიდრებლის დისწულები და ძმისწულები და მათი შვილები (სამოქალაქო კოდექსის 1336-ე მუხლი).

10. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1336-ე მუხლის („კანონით მემკვიდრეები") თანახმად:

• III რიგის მემკვიდრეებს წარმოადგენენ – ბებია და პაპა, ბებიის დედ-მამა, როგორც დედის ისე მამის მხრიდან;

• IV რიგის მემკვიდრეებს წარმოადგენენ – ბიძები (დედის და მამის ძმა), დეიდები და მამიდები.

საგადასახადო წლის განმავლობაში III და IV რიგის მემკვიდრეების მიერ 150 000 ლარის და მეტი ღირებულების ქონების ჩუქებით ან/და მემკვიდრეობით მიღების შემთხვევაში, ქონების მიმღები საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს დეკლარაციას საშემოსავლო გადასახადის შესახებ ზემოაღნიშნული ინსტრუქციის შესაბამისად, ხოლო გადასახადი გადაიხდება 2 წლის განმავლობაში თანაბარწილად.

12. ამ ნაწილით აღნიშნულ ურთიერთობებს აწესრიგებს საქართველოს მთავრობის 2005 წლის 11 მარტის № 44 დადგენილება „საქართველოში არსებული დიპლომატიური სტატუსის მქონე საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ საქართველოს მოქალაქეებისათვის გადახდილი ანაზღაურების დაბეგვრის წესის" დამტკიცების შესახებ

იხ. აგრეთვე 281.3-ე მუხლის კომენტარი.

მუხლი 218. გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების წესი

1. გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ:

ა) პირი, რომელიც საზღაურს უხდის დაქირავებულს;

ბ) პირი, რომელიც პირს უხდის პენსიას, გარდა იმ პენსიებისა, რომლებიც გაიცემა სახელმწიფო სოციალური უზრუნველყოფის სისტემაში;

გ) პირი, რომელიც იხდის ამ კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ გადასახდელებს;

დ) საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკურ პირი, რომელიც გაწეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი ამ კოდექსით დადგენილი წესით;

ე) პირი, რომელიც დაკავებულია სათამაშო ბიზნესით და ფიზიკურ პირს უხდის მოგებებს;

ვ) პირი, რომელიც პირს უხდის სტიპენდიას, გარდა სახელმწიფო სტიპენდიისა.

2. პასუხისმგებლობა გადასახადების დაკავებისა და მათი ბიუჯეტში გადარიცხვისათვის ეკისრება შემოსავლის გადამხდელ პირს. გადასახადის თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში შემოსავლის გადამხდელი პირი ვალდებულია ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა ფაქტობრივად გადახდილი ანაზღაურების შესაბამისად და მასთან დაკავშირებული სანქციები. შემოსავლის გადამხდელის სახელით გადასახადისა და სანქციების თანხა შეიძლება გადაიხადოს შემოსავლის მიმღებმა.

3. პირი, რომელიც ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად ახდენს გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებას, ვალდებულია:

ა) ბიუჯეტში გადარიცხოს გადასახადი პირებისათვის თანხის გადახდისთანავე;

ბ) ხელფასის გადახდისას შემოსავლის მიმღებ ფიზიკურ პირს მისი მოთხოვნისამებრ მისცეს ცნობა ამ პირის გვარისა და სახელის, შემოსავლის თანხისა და სახეობის, აგრეთვე დაკავებული გადასახადის (თუ გადასახადი დაკავებული იყო) თანხის მითითებით;

გ) საგადასახადო წლის დამთავრებიდან 30 დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს, აგრეთვე ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად შემოსავლის მიმღებ პირს, მისი მოთხოვნისამებრ გაუგზავნოს ცნობა ამ პირის სარეგისტრაციო ნომრის, მისი დასახელების ან გვარისა და სახელის, საცხოვრებელი ადგილის მისამართის, საანგარიშო წლისათვის შემოსავლის საერთო თანხისა და დაკავებული გადასახადის საერთო თანხის მითითებით.

4. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „დ" და „ე" ქვეპუნქტებში აღნიშნული საგადასახადო აგენტი ვალდებულია ყოველთვიურად, საანგარიშოს მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს ინფორმაცია გადახდილი თანხების შესახებ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

5. საგადასახადო აგენტის მიერ დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი გადაიხდება დაქირავებულის ფაქტობრივი საქმიანობის შესაბამის ადგილობრივ ბიუჯეტში, ხოლო საქართველოს ფარგლებს გარეთ მუშაობის შემთხვევაში –საგადასახადო აგენტის საგადასახადო აღრიცხვის მიხედვით.

1. ამ ნაწილში სიტყვები „იურიდიული პირი" ვრცელდება, რადგანაც ტერმინები „საწარმო/ორგანიზაცია" მოიცავს როგორც იურიდიულ პირს, ისე ამ სტატუსის არმქონე ორგანიზაციულ წარმონაქმნებს – ამხანაგობას, გაერთიანებას და ა. შ. (მუხლი 25).

1.გ – 197-ე მუხლით დადგენილი გადასახდელებია არარეზიდენტისთვის გადასახდელი თანხები, რომლებიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

1.ე – ამ ქვეპუნქტთან დაკავშირებით იხ., აგრეთვე, XI თავის კომენტარი.

2. – ა) ამ ნაწილის მე-2 წინადადების მაგალითი: დამქირავებელმა დაქირავებულს გადაუხადა სწავლის (რომელიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებულის მიერ პროფესიული მოვალეობის შესრულებასთან) საფასური 1000 ლარის ოდენობით, საიდანაც მას ეკალებოდა საშემოსავლო გადასახდის დაკავება 120 ლარის ოდენობით, თუმცა, მას ეს არ გაუკეთებია:

- თუ დამქირავებელმა დააფიქსირა მოთხოვნა დაქირავებულის მიმართ 120 ლარის (საშემოსავლო გადასახადის) ოდენობით, მაშინ დაქირავებულის მიერ მიღებულ სარგებლად 1000 ლარი ჩაითვლება; მაგრამ
- თუ დამქირავებელს ეს მოთხოვნა არ დაუფიქსირებია, ასეთ შემთხვევაში ჩაითვლება, რომ დაქირავებულმა მიიღო სარგებელი იმ ოდენობით, რომლიდანაც საშემოსავლო გადასახადის დაკავების შემდეგ მას „სუფთად" დარჩებოდა 1 000 ლარი, ე. ი., სულ 1136,36 ლარი (1 000 / 0.88), საიდანაც გადასახადი შეადგენს 136.36 ლარს. დამქირავებელს დაეკისრება 136.36 ლარისა და მისგან გამოთელილი საურავის გადახდა სწავლის საფასურის გადახდის დღიდან 136.36 ლარის ბიუჯეტის ანგარიშზე ჩარიცხვის დღემდე.

ბ) – I. ამ ნაწილის ბოლო წინადადება ბუნდოვანია და იმავდროულად, უცნაურიც – გამოდის, რომ გადასახადის გადამხდელმა (შემოსავლის მიმღებმა) თავისი კუთვნილი გადასახადი უნდა გადაიხადოს საგადასახადო აგენტის (შემოსავლის გამცემის) სახელით?!

II. მეორეც, თუ გადასახადის თანხა გადახდილ უნდა იქნეს X საგადასახადო აგენტის სახელით, ნებისმიერ შემთხვევაში ჩაითვლება, რომ ეს თანხა X-მა გადაიხადა. ამდენად, არავითარი მნიშვნელობა არ აქვს, ვისი ხელით იქნება თანხა გადახდილი – შემოსავლის მიმღებისა თუ ნებისმიერი მესამე პირის ხელით.

III. თუ დაქირავებული თავისი სახსრებით გადაიხდის აღნიშნულ თანხას, მაშინ უნდა ამოქმედდეს 174.2-ე მუხლის პირველი წინადადება და გადახდილი თანხა უნდა გამოაკლდეს დაქირავებულის მიერ მიღებული სარგებლის ღირებულებას. ამის შედეგად კი ფაქტობრივად გადახდილი თანხის ნაწილი უკვე ზედმეტად გადახდილი აღმოჩნდება, რომელიც, არავინ იცის, ვის უნდა დაუბრუნდეს, დაქირავებულს თუ დამქირავებელს.

მუხლი 219. გადასახადის მიმდინარე გადასახდელები

1. საწარმოები/ორგანიზაციები ან მეწარმე ფიზიკური პირები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას, ვალდებულნი არიან მიმდინარე გადასახდელების თანხები ბიუჯეტში შეიტანონ გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის მიხედვით, შემდეგი ოდენობით:

ა) არა უგვიანეს 15 მაისისა – 25%;

ბ) არა უგვიანეს 15 ივლისისა – 25%;

გ) არა უგვიანეს 15 სექტემბერისა – 25%;

დ) არა უგვიანეს 15 დეკემბერისა – 25%.

2. გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გასული საგადასახადო წლის განმავლობაში არ გააჩნდა დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება), მიმდინარე გადასახადებს არ იხდის.

3. თუ გადასახადის გადამხდელის მიმდინარე საგადასახადო წლის მოსალოდნელი დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება) არანაკლებ 50%-ით მცირდება გასული საგადასახადო წლის შემოსავალთან შედარებით, მას უფლება აქვს შეამციროს ან საერთოდ არ გადაიხადოს მიმდინარე გადასახდელების თანხები. ამასთან, იმ შემთხვევაში, თუ წარმოდგენილი ფაქტობრივი წლიური შედეგების მიხედვით არ დასტურდება მოსალოდნელი შემოსავლის არანაკლებ 50 პროცენტით შემცირება და გადასახადის გადამხდელს სანგარიშო წლის განმავლობაში სრული ოდენობით არ გადაუხდია მიმდინარე გადასახდელები, მაშინ მან უნდა გადაიხადოს საურავი ამ კოდექსის შესაბამისად, მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვადების დადგენილი თარიღებიდან საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის თარიღამდე არსებულ დროის მონაკვეთში.

4. მიმდინარე გადასახდელთა ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები გადასახადის გადამხდელს ჩაეთვლება საგადასახადო წლის მიხედვით დარიცხულ გადასახადში.

1. ამ ნაწილით დგინდება გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულება, გასულ საგადასახადო წელს დარიცხული საშემოსავლო (მოგების) გადასახადის მიხედვით გადაიხადონ მიმდინარე გადასახდელები – ამაეე ნაწილში მითითებული ოდენობითა და ვადებში. ეს გადასახდელები მათ ჩაეთვლებათ (იხ. ამ მუხლის მე-4 ნაწილი) მიმდინარე წლის შედეგების მიხედვით დარიცხულ გადასახადში.

შენიშვნა: I. ამ ნაწილში სიტყვები – „*ორგანიზაცია*“ და „*რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას*“ – ზედმეტია, რადგან ისინი ტაეტოლოგიას იწვევს:

- *„ორგანიზაცია ..., რომელიც ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას“*, ამ კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, არის „საწარმო“. ამდენად, სიტყვა „ორგანიზაცია“ აქ ზედმეტია;
- *„საწარმო, რომელიც არ ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას“*, უბრალოდ, არ არსებობს.
- ასევე არ არსებობს *„მეწარმე ფიზიკური პირი, რომელიც არ ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას“*.

II. მიმდინარე გადასახდელები, არსობრივად, სახელმწიფოსთვის მიცემულ უპროცენტო კრედიტს წარმოადგენს. პირისთვის ამ ვალდებულების დაკისრება კი, ეჭვქვეშ აყენებს ერთი მხრივ, ქონების ხელშეუხებლობის კონსტიტუციას, რადგან, ფაქტობრივად, ეს არის იმ გადასახადის წინასწარ გადახდევინება, რომლის გადახდის ვალდებულებაც შესაბამის ვადაში შეიძლება, არც კი წარმოიშვას. მეორე მხრივ, ეს ეკონომიკურადაც მიზანშეუწონელია, რადგან პირს ერთმევა მისი საქმიანობისთვის უმნიშვნელოვანესი – საინვესტიციო თუ საბრუნავი – სახსრები, რაც ამცირებს მის ეკონომიკურ აქტივობას; მესამე მხრივ კი ამგვარი მოთხოვნის არსებობა ხარჯების ოპტიმიზაციისკენ ძლიერი სწრაფვის ფონზე პირისთვის დამატებით ბიძგს წარმოადგენს შემოსავლების დასამალად. ბიუჯეტის თანაბარსომიერი შევსების ინტერესი ვერ გაამართლებს ამგვარ უსამართლობას.

2. მიმდინარე გადასახდელების გადახდა არ ეკისრება პირს, რომელსაც გასულ საგადასახადო წელს არ ჰქონდა დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). ეს ეხება ახალრეგისტრირებულ პირებსაც.

3. ყურადღებაა მისაქცევი ამ მუხლის მე-3 ნაწილზე. 1997 წლის საგადასახადო კოდექსი მოითხოვდა, რომ მიმდინარე გადასახდელების შემცირება ნებადართული ყოფილიყო საგადასახადო ორგანოს მიერ. ახალი კოდექსი კი ამას არ მოითხოვს. გადასახადის გადამხდელს თავად აქვს უფლება, შეამციროს ან საერთოდ არ გადაიხადოს მიმდინარე გადასახდელები, ოღონდ იმ პირობით, რომ მიმდინარე წელს მისი შემოსავალი, სულ მცირე, 50 %-ით ნაკლები უნდა იყოს გასული წლის შემოსავალზე. ეს კონტროლდება მომდევნო წლის 1 აპრილამდე გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციით და თუ აღნიშნული პირობა არ იქნება დაკმაყოფილებული, მიმდინარე გადასახდელების სახით გადაუხდელ თანხაზე შესაბამისი თარიღებიდან გადამხდელს დაერიცხება საურავი.

მაგალითი: საწარმომ 2004 წელს მიიღო დასაბეგრი მოგება 250 000 ლარის ოდენობით, საიდანაც მოგების გადასახადმა შეადგინა 50 000 ლარი; 2005 წელს საწარმო ვარაუდობს, რომ მისი და-

საბეგრი მოგება არ იქნება 100 000 ლარზე მეტი, ხოლო მოგების გადასახადი – 20 000 ლარზე მეტი. აქედან გამომდინარე, მან საერთოდ არ გადაიხადა მიმდინარე გადასახდელები. ასეთ შემთხვევაში:

ა) თუ მოგების 2005 წლის წლიური დეკლარაციით საწარმოს დასაბეგრი მოგება არ აღემატება 125 000 ლარს (წინა წლის 250 000 ლარის 50 %), მისი მოქმედება ჩაითვლება მაროებულად. მას დაერიცხება მხოლოდ კუთვნილი გადასახადის გადახდა ფაქტობრივად მიღებული მოგებიდან გამომდინარე.

ბ) თუ მოგების 2005 წლის წლიური დეკლარაციით საწარმოს დასაბეგრი მოგება შეადგენს 125 001 ლარს ან მეტს, მისი მოქმედება ჩაითვლება უშართებულოდ და ფაქტობრივი მოგებიდან გამომდინარე, გადასახადის ძირითადი თანხის გარდა მას დაეკისრება საურავი, რომელიც გამოითვლება მიმდინარე გადასახდელებისთვის დადგენილი ეადების, საურავის განაკვეთისა და გასული წლის ფაქტობრივი მოგების გადასახადის (50 000 ლარი) თანხიდან გამომდინარე. ამ მაგალითში მოტანილი მონაცემებით, საურავის ოდენობა 2006 წლის 1 აპრილისთვის იქნება 7 752,50 ლარი; მათ შორის:

- პირველი „საეადოსთვის" (2005 წლის 16 მაისიდან 2006 წლის 1 აპრილამდე – სულ 321 დღე) – 12 500 * 0,07 % * 321 = 2 808,75 ლარი;
- მეორე „საეადოსთვის" (2005 წლის 16 ივლისიდან 2006 წლის 1 აპრილამდე – სულ 260 დღე) – 12 500 * 0,07 % * 260 = 2 275 ლარი;
- მესამე „საეადოსთვის" (2005 წლის 16 სექტემბრიდან 2006 წლის 1 აპრილამდე – სულ 198 დღე) – 12 500 * 0,07 % * 198 = 1 732,50 ლარი;
- მეოთხე „საეადოსთვის" (2005 წლის 16 დეკემბრიდან 2006 წლის 1 აპრილამდე – სულ 107 დღე) – 12 500 * 0,07 % * 107 = 936,25 ლარი.

კარი X
დამატებული ღირებულების გადასახადი

თავი XXX
ზოგადი დებულებანი

მუხლი 220. გადასახადის გადამხდელი

1. დამატებული ღირებულების გადასახადის (შემდგომში – დღგ) გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად.

დამატებული ღირებულების გადასახადი უნდა გადაიხადოს ნებისმიერმა პირმა (ფიზიკურმა და იურიდიულმა პირმა, სხვა საწარმომ (მათ შორის ამხანაგობამ) და ორგანიზაციამ), რომელსაც დაუდგა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება, ან, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად ამ კოდექსის 221-ე ან 222-ე მუხლის თანახმად. 221-ე მუხლი განსაზღვრავს, თუ რა პირობების შესრულების შემდეგ ხდება პირი ვალდებული, რეგისტრაციაში გატარდეს დღგ-ის გადამხდელად. 221-ე და 222-ე მუხლები ასევე განსაზღვრავენ იმ მომენტს, რომლიდანაც პირი ითვლება დღგ-ის გადამხდელად.

2. პირი, რომელიც არ არის დღგ-ის გადამხდელი, მაგრამ ახორციელებს საქონლის დასაბეგრ იმპორტს საქართველოში, დღგ-ის გადამხდელად ითვლება მხოლოდ ამ იმპორტზე.

პირს შეიძლება არ გააჩნდეს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება და არც რეგისტრირებული იყოს ასეთად, მაგრამ იგი ახორციელებდეს საქონლის დასაბეგრ იმპორტს საქართველოში. ამ შემთხვევაში, იგი ვალდებულია გადაიხადოს დღგ ამ საქონლის იმპორტისათვის განბაჟების დროს (საგადასახადო კოდექსში და სხვა კანონმდებლობაში ტერმინი "დასაბეგრი იმპორტი" განმარტებული არ არის. შეგვიძლია ვიხელმძღვანელოთ "იმპორტის" ტერმინის განმარტებით "დასაბეგრი იმპორტის" ტერმინის გამოყენებისას).

3. არარეზიდენტი, რომელიც მომსახურებას ეწევა საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და მუდმივი დაწესებულების გარეშე, დღგ-ის გადამხდელად ითვლება ამ მომსახურე-

ბაზე და უკუდაბეგვრას ექვემდებაროება, ამ კოდექსის 241-ე მუხლის შესაბამისად.

თუ არარეზიდენტი (იხილეთ მე-12 მუხლის მე-6 და მე-7 ნაწილები, 26-ე, 27-ე, 28-ე და 34-ე მუხლები) მომსახურებას უწევს სხვა პირებს საქართველოში, რეგისტრირებული არ არის დღგ-ის გადამხდელად და არც ამ კოდექსის 29-ე მუხლის შესაბამისად საქართველოში შექმნილი არა აქვს მუდმივი დაწესებულება, იგი ვალდებულად მაინც ითვლება, გადაიხადოს დღგ. ამ შემთხვევაში მის მაგივრად კუთვნილი დღგ, 241-ე მუხლის მოთხოვნების შესაბამისად, უნდა გადაიხადოს იმ პირმა (აგენტმა), რომელსაც ამ არარეზიდენტმა გაუწია მომსახურება.

მუხლი 221. სავალდებულო რეგისტრაცია

1. პირი ვალდებულია გატარდეს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაში, თუ:

ა) ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში მის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს; მან ამ მომენტის დადგომიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგინოს განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის;

თუ პირი ეწევა ნებისმიერ საქმიანობას (ეკონომიკურ საქმიანობას), რომლის მიზანია მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება და ამავე დროს უწყვეტი 12 თვის განმავლობაში, იგი ახორციელებს ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს (დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს არ განეკუთვნება საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლით გათვალისწინებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება ან/და იმპორტი (მუხლი 225, ნაწილი 2), 225-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციები და ამ კოდექსის მე-17 მუხლის შესაბამისად ფულისა და მიწის მიწოდება), იმ დღიდან, როდესაც ასეთი ოპერაციების ღირებულება გადააჭარბებს 100000 ლარს, ამ პირმა 2 სამუშაო დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგინოს განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის.

ანუ თუ პირი ეწევა მხოლოდ საქველმოქმედო და რელიგიურ საქმიანობას, მას ამ მუხლით გათვალისწინებული ვალდებულება არ გააჩნია. თუ პირი ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, მაგრამ მისი ოპერაციები შემოიფარგლება ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციებით, მას ასევე არ გააჩნია

ამ მუხლით გათვალისწინებული ვალდებულება. ამასთან ერთად, გასათვალისწინებელია ისიც, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, დღგ-ის მიუნებისათვის საქონელს არ განეკუთვნება ფული და მიწა. აქედან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, რომ საქონლის მიწოდება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა, თუ პირი აწარმოებს მხოლოდ მიწის ან/და ფულის მიწოდებას, მას ასევე არ გააჩნია ამ მუხლით გათვალისწინებული ვალდებულება.

მაგალითი: X ფონდი, ამ კოდექსის მე-14 მუხლის შესაბამისად, ეწევა მხოლოდ საქველმოქმედო საქმიანობას - ყიდულობს ბავშვის ტანსაცმელს, საკვებს და ამ საქონელს უსასყიდლოდ აწვდის ბავშვთა სახლებს. სხვა საქმიანობას ფონდი არ ეწევა. იანვრის თვის განმავლობაში ფონდმა ბავშვთა სახლებს მიაწოდა 160 000 ლარის ღირებულების ბავშვის ტანსაცმელი და საკვები. რადგან ფონდმა, საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლის შესაბამისად, არ აწარმოა ეკონომიკური საქმიანობა, მას არ წარმოეშვა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება.

მაგალითი: შპს X აწარმოებს და ყიდის სამშენებლო აგურს. მისი შექმნიდან 6 თვე გაეიდა და X-მა გაყიდა 85 000 ლარის წითელი აგური (აგურის გაყიდვა წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას) და საპატრიარქოს დაკვეთით ააშენა მცირე ეკლესია, რაშიც 40 000 ლარი მიიღო. X-მა გადაწყვიტა სამშენებლო კომპანიის შექმნა და მისი შექმნიდან 6 თვის თავზე, სხვა პირებთან ერთად, დააფუძნა შპს Y და მის საწესდებო კაპიტალში შენატანის სახით ჩადო 120 000 ლარის ღირებულების მანქანა-დანადგარები და 20 000 ლარის წითელი აგური. მიუხედავად იმისა, რომ განხორციელებულმა ოპერაციებმა გადააჭარბა 100 000 ლარს (85 000 + 120 000 + 20 000 + 40 000 = 265 000), X-ს არ წარმოეშვა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება, რადგან, ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, აქტივების მიწოდება შენატანის სახით სხვა საწარმოს საწესდებო კაპიტალში არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას და ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად მოცემული კოდექსით გათავისუფლებული მიწოდება არ არის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია, ხოლო საპატრიარქოს დაკვეთით ეკლესიის მშენებლობა ამ კოდექსის 230-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად არის დღგ-ისაგან გათავისუფლებული ოპერაცია.

მაგალითი: შპს Z-ის საქმიანობაა მიწების ყიდვა-გაყიდვა. Z-მა თვის განმავლობაში იყიდა და გაყიდა 2 ნაკვეთი. ერთი ნაკვეთი მან გაყიდა 120 000 ლარად, ხოლო მეორე - 300 000 ლარად. მიუხედავად იმისა, რომ კომპანიამ მიიღო შემოსავალი, რომელიც

აღემატება 100 000 ლარს მას არ დაუდგა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება.

მაგალითი: შპს A დარეგისტრირდა 2004 წლის 1 მარტს. იმავე თვეს მან განახორციელა 10 000 ლარის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები. 2005 წლის 1 მარტისათვის დღგ-ით დასაბეგრმა ოპერაციებმა სულ შეადგინა 95 000 ლარი. 2005 წლის 1 მარტიდან 2005 წლის 1 აპრილამდე A-მ აწარმოა 9 000 ლარის საქონლის რეალიზაცია. ამ საქონლის რეალიზაცია წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას. A-ს არ დაუდგება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება, ვინაიდან მისი შექმნიდან, არც ერთი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში, დღგ-ით დასაბეგრმა რეალიზაციამ არ გადააჭარბა 100 000 ლარს. როგორც უკვე აღინიშნა, 2004 წლის 1 მარტიდან 2005 წლის 1 მარტამდე დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამმა შეადგინა 95 000 ლარი, ხოლო 2004 წლის 1 აპრილიდან 2005 წლის 1 აპრილამდე 94 000 ლარი (95 000 + 9 000 - 10 000).

მაგალითი: შპს B-მ 2005 წლის 4 აპრილამდე განახორციელა 92 000 ლარის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები. 2005 წლის 4 აპრილს კომპანიამ კლიენტს გაუწია (მიაწოდა) მომსახურება (დაამთავრა ოფისის რემონტი, რაზედაც გაფორმდა შესაბამისი მიღება-ჩაბარების აქტი). აღნიშნული მომსახურების ღირებულებაა 20 000 ლარი. თუ 5 და 6 აპრილი სამუშაო დღეებია, არა უგვიანეს 6 აპრილისა, B-მ საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგინოს განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის. თუ 4 აპრილი არის პარასკევი და, შესაბამისად, 5 და 6 აპრილი არასამუშაო დღეებია, ზემოთ აღნიშნული განცხადების საგადასახადო ორგანოში წარდგენის ბოლო ვადაა 8 აპრილი, სამშაბათი.

იმ ვადების გაანგარიშებისას, რომლებიც არ არის განმარტებული საგადასახადო კოდექსით, შეგვიძლია ვიხელმძღვანელოთ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 122-ე – 127-ე მუხლებში მოყვანილი ცნებებით.

ბ) ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ახორციელებს აქციზური საქონლის წარმოებას ან/და იმპორტს, იგი უნდა გატარდეს რეგისტრაციაში აქციზური საქონლის მიწოდებამდე.

თუ პირი მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღების მიზნით (ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში) ახორციელებს საქონლის იმპორტს, ან აწარმოებს ამ საქონელს, ან ორივეს ერთად, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მე-11 კარის შესაბამისად იბეგრება აქციზით, იგი ასეთი საქონლის მიწოდებამდე (სასყიდ-

ლით ან უსასყიდლოდ) უნდა გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად.

მაგალითი: ინდივიდუალური მეწარმე X აწარმოებს კონიაკს. კონიაკის წარმოების ტექნოლოგია ითვალისწინებს ყურძნის სპირტის დაყენებას მუხის კასრებში, მინიმუმ 3 წლის განმავლობაში. 2004 წლის 2 ოქტომბერს მან ყურძნის სპირტი მუხის კასრებში ჩაასხა, რომელიც კასრებში უნდა იყოს 2007 წლის ოქომბრამდე. ამის შემდეგ X გეგმავს კონიაკის სპირტის ჩამოსხმას ბოთლებში და 1 ნოემბერს მაღაზიებში სარეალიზაციოდ მიწოდებას. X სხვა ეკონომიკურ საქმიანობას არ ეწევა და არ არის დღგ-ის გადამხდელი. იგი ვალდებული იქნება, 2007 წლის 1 ნოემბრამდე, რეგისტრაციაში გატარდეს დღგ-ის გადამხდელად.

X-მა გადაწყვიტა, რომ არ დაელოდოს კონიაკის დამზადებას და 2005 წლის 5 აპრილს აწარმოა უცხოური კონიაკის იმპორტი. იგი ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაში გატარდეს იმპორტული კონიაკის გადაცემამდე.

2. დღგ-ის გადამხდელად არარეზიდენტის სავალდებულო რეგისტრაციის მიზნით, მისი დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის განსაზღვრისას, მხედველობაში მიიღება მხოლოდ საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით განხორციელებული საქონლის მიწოდება და მომსახურების გაწევა.

სავალდებულო რეგისტრაციის მიზნით, არარეზიდენტი პირის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების დაანგარიშებისას, დაჯამდება მხოლოდ იმ საქონლის და მომსახურების მიწოდება, რომლებიც არარეზიდენტმა განახორციელა საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის შესაბამისად რეგისტრირებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით.

მაგალითი: უცხოურმა Y კომპანიამ საქართველოში, ამ კოდექსის 29-ე მუხლის შესაბამისად, დაარეგისტრირა მუდმივი დაწესებულება. 9 თვის განმავლობაში მუდმივმა დაწესებულებამ საქართველოს საწარმოებს გაუწია მარკეტინგული მომსახურება საერთო თანხით 90 000 ლარი. გარდა ამისა, თვითონ Y-მა დამატებით საქართველოს საწარმოებს გაუწია მარკეტინგული მომსახურება 15 000 ლარის ოდენობით. მიუხედავად იმისა, რომ მომსახურება ჯამში მიწოდებული იქნა 105 000 ლარის (100 000 ლარზე მეტის), კომპანიას დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება არ გასჩენია, რადგან მხედველობაში მიიღება მხოლოდ მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით მიწოდებული მომსახურება, რომელიც შეადგენს 90 000 ლარს (100 000 ლარზე ნაკლებს).

3. პირი, რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დღგ-ის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციისათვის საგადასახადო ორგანოში განცხადების წარდგენის ვალდებულების მომდევნო დღიდან.

როგორც კი პირის დასაბეგრი ოპერაციების ჯამი გადააჭარბებს 100 000 ლარს, მეორე დღიდან პირი ითვლება დღგ-ის გადამხდელად.

მაგალითი: ზემოთ მოყვანილ მაგალითში შპს B-მ 4 აპრილს გადააჭარბა 100 000 ლარიან ზღვარს (92 000 + 20 000 = 112 000). 5 აპრილიდან კომპანია ითვლება დღგ-ის გადამხდელად. ამასთან შპს B-ის მიერ ამ თარიღამდე 100 000 ლარიან ზღვარს ზეით გაწეული 12 000 ლარის (112 000 - 100 000) მომსახურება დღგ-ით არ დაიბეგრება.

4. დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო წესით არარეგისტრირებული პირის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანო საკუთარი ინიციატივით ახდენს ამ პირის რეგისტრაციას დღგ-ის გადამხდელად.

თუ საგადასახადო ორგანოები აღმოაჩენენ პირს, რომელსაც დაუდგა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება, მაგრამ არ არის რეგისტრირებული ასეთად, მათ შეუძლიათ თვითონ დაარეგისტრირონ ეს პირი დღგ-ის გადამხდელად.

5. რეორგანიზაციისას, თუ პირი ან რეორგანიზაციის ერთი მხარე მაინც წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს, რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი პირი ვალდებულია წარადგინოს განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ რეორგანიზაციის დასრულებიდან არა უგვიანეს 10 დღისა.

მაგალითი: შპს X გაიყო ორ კომპანიად: შპს Y-ად და შპს Z-ად. X იყო დღგ-ის გადამხდელი. ორივე ახლად შექმნილი კომპანია ვალდებულია რეგისტრაციიდან არა უგვიანეს 10 დღისა, საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე. Y-ს სურვილი აქვს აწარმოოს დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის რეალიზაცია რეგისტრაციიდან მე-3 დღეს. ასეთ შემთხვევაში მან განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგი-

ნოს ამ რეალი'საციის განხორციელებამდე. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობა'ზე განცხადების წარდგენის გარეშე კომპანიას უფლება არა აქვს განახორციელოს დღგ-ით დასაბერგი ოპერაცია.

6. იურიდიული პირის დაფუძნებისას, თუ საწესდებო (საემისიო) კაპიტალში დღგ-ის გადამხდელის მიერ შესატანი (აქციების ფასის გადახდა) განხორციელებულია საქონლის ფორმით, ახალშექმნილი პირი ვალდებულია წარადგინოს განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ შექმნიდან არა უგვიანეს 10 დღისა.

მაგალითი: შპს X-მა და რამდენიმე ფიზიკურმა პირმა დააფუძნეს შპს Y. X არის დღგ-ის გადამხდელი. მან Y-ის საწესდებო კაპიტალში შეიტანა 20 000 ლარის ღირებულების მანქანა-დანადგარები. Y ვალდებულია, რეგისტრაციიდან 10 დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოში განცხადება წარადგინოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე. თუ Y-ს სურვილი აქვს დასაბეგრი ოპერაციები განახორციელოს უფრო ადრე, ასეთ შემთხვევაში მან განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგინოს ამ რეალიზაციის განხორციელებამდე. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე განცხადების წარდგენის გარეშე, კომპანიას არა აქვს უფლება განახორციელოს დღგ-ით დასაბერგი ოპერაცია.

მუხლი 222. ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია

1. პირს, რომელიც არ არის ვალდებული გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, შეუძლია ნებაყოფლობით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მოთხოვნით.

პირს, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის დღგ-ით დასაბეგრმა ბრუნვამ 12 უწყვეტი კალენდარული თვის განმავლობაში არ შეადგინა 100000 ლარი და არც აქციზური საქონლის წარმოებას ან იმპორტს ეწევა, უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოს მიმართოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის და საკუთარი სურვილით გახდეს დღგ-ის გადამხდელი, ასეთი ვალდებულების წარმოშობამდე.

2. პირი, რომელიც ნებაყოფლობით ტარდება რეგისტრაციაში, გადასახადის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ძალაში

შესელის მომენტიდან. რეგისტრაცია ძალაში შედის საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის საგადასახადო სერტიფიკატის გაცემის თვის მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან.

პირი, რომელიც ვალდებული არ არის დღგ-ის გადამხდელად გატარდეს რეგისტრაციაში, მაგრამ საკუთარი სურვილით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის, დღგ-ის გადამხდელად ითვლება დღგ-ის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატის გაცემის თვის მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან.

მაგალითი: შპს X შეიქმნა 2005 წლის 1 თებერვალს. კომპანიას სურვილი აქვს, აწარმოოს საკანცელარიო საქონლის იმპორტი და, ამდენად, მას აწყობს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია. X-ს უფლება აქვს, გადამხდელად რეგისტრაციისთანავე განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე. საგადასახადო ორგანომ 2005 წლის 6 თებერვალს გასცა დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატი, რომელიც ძალაში შევიდა მხოლოდ 1 მარტიდან. დღგ-ის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატში მითითებულია მისი ძალაში შესელის თარიღი (ამ შემთხვევაში 1 მარტი). X დღგ-ის გადამხდელად ითვლება დღგ-ის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატში მითითებული ძალაში შესელის თარიღიდან – 1 მარტიდან.

თუ პირმა საგადასახადო ორგანოს განცხადებით მიმართა დღგ-ის გადამხდელის ნებაყოფლობითი რეგისტრაციის თაობაზე და მასზე გაცემული დღგ-ის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატის მიხედვით ის ჯერ არ არის დღგ-ის გადამხდელი (სერტიფიკატი ძალაში ჯერ არ არის შესული), მაგრამ ამ კოდექსის 221-ე მუხლში აღნიშნული პირობების გამო მას დაუდგა დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება, მან ხელახლა უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის, ასეთი ვალდებულების დადგომიდან 2 სამუშაო დღეში. ასეთ შემთხვევაში, პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მეორე დღიდან და არა ნებაყოფლობითი რეგისტრაციისას გაცემულ დღგ-ის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატში მითითებული ძალაში შესელის თარიღიდან.

მაგალითი: X-მა საგადასახადო ორგანოს მიმართა დღგ-ის გადამხდელად ნებაყოფლობითი რეგისტრაციისათვის და მასზე გაცემული დღგ-ის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატის მიხედვით, იგი გადამხდელად ითვლება 1 მარტიდან. კომპანიამ აწარმოა საკანცელარიო საქონლის იმპორტი და 22 თებერვალს

მისმა რეალიზაციამ გადააჭარბა 100 000 ლარს და შეადგინა 105 000 ლარი. თუ 23 და 24 თებერვალი სამუშაო დღეებია, კომპანიას საგადასახადო ორგანოსათვის არა უგვიანეს 24 თებერვლისა უნდა მიემართა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის. X, ამ კოდექსის 221-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად ითვლება 23 თებერვლიდან და არა მასზე მანამდე გაცემულ სერტიფიკატში მითითებული 1 მარტიდან.

მუხლი 223. რეგისტრაცია

1. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

აღნიშნული მუხლის შესაბამისად, 2005 წლის 18 იანვარს საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა გამოსცა ბრძანება №25 "დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის წესის შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე. აღნიშნული ბრძანების მე-3 მუხლის მიხედვით: გადასახადის გადამხდელმა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის უნდა მიმართოს იმ ადგილობრივ საგადასახადო ინსპექციას, სადაც პირი გადასახადის გადამხდელად არის რეგისტრირებული. ამხანაგობის რეგისტრაციისას დღგ-ის გადამხდელად, საგადასახადო ინსპექციას მიმართავს ის წევრი, რომელიც გამოდის ამხანაგობის სახელით. იმ შემთხვევაში, თუ ეს წევრი უკვე რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, მაშინ ახალი სარეგისტრაციო სერტიფიკატი არ გაიცემა და ამხანაგობა სარგებლობს იმ სერტიფიკატით, რომელიც გააჩნია იმ წევრს, რომელიც გამოდის ამხანაგობის სახელით. საგადასახადო ინსპექცია გასცემს მხოლოდ ცნობას, რომ ამხანაგობა რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად. ცნობაში ასევე აღნიშნულია დღგ-ის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატი რა თარიღიდან არის ძალაში ამხანაგობასთან მიმართებაში. იმ შემთხვევაში, თუ ამხანაგობის წევრი, რომელიც გამოდის ამხანაგობის სახელით, რეგისტრირებული არ არის დღგ-ის გადამხდელად, ამ შემთხვევაში საგადასახადო ინსპექცია ამ წევრზე გასცემს დღგ-ის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატს. ამავე დროს, ამხანაგობის სხვა წევრები შეიძლება იყვნენ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული და საკუთარი (და არა ამხანაგობის) სახელით ახორციელებდნენ დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს.

2. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია პირი გაატაროს დღგ-ის გადამხდელთა რეესტრში და მისცეს მას საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის სარეგისტრაციო

სერტიფიკატი განცხადების წარდგენიდან არა უგვიანეს მომდევნო დღისა.

საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, განცხადების მიღებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღეს გასცეს დღგ-ის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატი. ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 18 იანვარის №25 ბრძანების შესაბამისად ("დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის წესის შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე"), საგადასახადო ინსპექცია ასევე ვალდებულია, ამავე ვადაში მოასწროს პირის განცხადებაში მოყვანილი მონაცემების სისწორის შემოწმება. განცხადებაში მოცემული უნდა იყოს განმცხადებლის სრული დასახელება, მისი საგადასახადო აღრიცხვის საიდენტიფიკაციო ნომერი, განმცხადებლის მისამართი საგადასახადო აღრიცხვის (რეგისტრაციის) მონაცემების შესაბამისად. ბრძანების შესაბამისად, ამ მონაცემების შემოწმება ევალება საგადასახადო ინსპექციას. პირს სხვა ინფორმაციის მიწოდების ვალდებულება, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე, განცხადების წარდგენისას არ ევალება.

3. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია გამოიყენოს გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი და სერტიფიკატის ნომერი ყველა ანგარიშ-ფაქტურაში და საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ ყველა დეკლარაციასა და ოფიციალურ შეტყობინებაში.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატში მოცემულია სერტიფიკატის ნომერი, რომელიც პირმა აუცილებლად უნდა მიუთითოს მის მიერ გამოწერილ ყველა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში, საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ ყველა დეკლარაციასა და, საერთოდ, ყველა ოფიციალურ მიმართვაში (შეტყობინებაში).

მუხლი 224. რეგისტრაციის გაუქმება

1. დღგ-ის გადამხდელის, მათ შორის, საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ლიკვიდაციის ან გარდაცვალებისას მისი დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია უქმდება.

თუ დღგ-ის გადამხდელი ფიზიკური პირი გარდაიცვალა, მოხდა საწარმოს, ორგანიზაციის ლიკვიდაცია (იგივე ეხება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას), მისი დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია უქმდება.

2. გადასახადის გადამხდელს, თუ მის მიერ ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა დღგ-ის გარეშე არ აღემატება 100 000 ლარს, შეუძლია მიმართოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით, მისი დღგ-ის გადამხდელად უკანასკნელი რეგისტრაციის თარიღიდან 2 წლის გასვლის შემდეგ.

თუ პირი არის დღგ-ის გადამხდელი, მისი დღგ-ის გადამხდელად უკანასკნელი რეგისტრაციის შემდეგ გავიდა 2 წელი და ამ პერიოდის ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში მისი დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა დღგ-ის გარეშე ტოლი ან ნაკლებია 100 000 ლარზე, მაშინ მას, სურვილის შემთხვევაში, უფლება აქვს მიმართოს საგადასახადო ორგანოს, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ.

მაგალითი: შპს X შეიქმნა 2002 წლის 1 სექტემბერს. იგი მომხმარებელს სთავაზობს სხვადასხვა ბეჭდვით მომსახურებას და ბეჭდვით პროდუქციას. 2003 წლის 10 იანვარს იგი დადგა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაზე. 2003 წლის განმავლობაში მისი დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამმა შეადგინა 100 000 ლარი (დღგ-ის გარეშე). 2004 წლის იანვარში მისი დღგ-ით დასაბეგრმა ოპერაციებმა (სარეკლამო ბუკლეტების დაბეჭდვამ) შეადგინა 10 000 ლარი (დღგ-ის გარეშე). 2004 წლის თებერვალში დღგ-ით დასაბეგრმა ოპერაციებმა (სარეკლამო პლაკატების, საეზიტო ბარათებისა და სხვა პოლიგრაფიული მასალის მიწოდებამ) შეადგიანა 15 000 ლარი (დღგ-ის გარეშე). 2004 წლის 1 მარტიდან 2005 წლის 1 მარტამდე მისი დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამმა შედგინა 87 000 ლარი (დღგ-ის გარეშე), ამაეე პერიოდის განმავლობაში, კომპანიამ აწარმოეა წიგნების გამოცემა და რეალიზაცია საერთო თანხით 30 000 ლარი (დღგ-ის გარეშე) და 15 000 ლარის (დღგ-ის გარეშე) ღირებულების აპარატურით დააფუძნა სარეკლამო კომპანია შპს Y. რეგისტრაციის მომენტიდან განხორციელებული ოპერაციების ჯამმა დღგ-ის გარეშე შეადგინა სულ 257 000 ლარი (100 000 + 10 000 + 15 000 + 87 000 + 30 000 + 15 000). X-ს, სურვილის შემთხვევაში, უფლება აქვს მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ, რადგან მისი ბოლო დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემდეგ (2003 წლის 10 იანვარი) გასულია 2 წელი, ხოლო ბოლო 12 თვის განმავლობაში (2004 წლის 1 მარტიდან 2005 წლის 1 მარტამდე) მისი დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამმა შეადგინა 87 000 ლარი (100 000 ლარზე ნაკლები). წიგნის გამოცემისა და გაყიდვის ოპერაცია, საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის შესაბამისად, გან-

თავისუფლებულია დღგ-ისაგან, რაც ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას. შპს-ის დაფუძნებისას საწესდებო კაპიტალში აპარატურის შეტანა ასევე არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით.

3. რეგისტრაციის გაუქმება ძალაში შედის გაუქმების მოთხოვნით მიმართვის ან/და დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების ვალდებულების წარმოშობის თვის მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან.

თუ დღგ-ის გადამხდელი ფიზიკური პირი გარდაიცვალა, მოხდა საწარმოს, ორგანიზაციის ლიკვიდაცია (იგივე ეხება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას) ან, თუ დღგ-ის გადამხდელმა პირმა, ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული პირობების შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიმართა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების თაობაზე, ამ მომენტის მომდევნო თვის 1-ლი რიცხვიდან ეს პირი აღარ არის დღგ-ის გადამხდელი.

მაგალითი: შპს X-მა საგადასახადო ორგანოს მიმართა 2005 წლის 10 მარტს. იგი აკმაყოფილებს ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ პირობებს. იგი აღარ არის დღგ-ის გადამხდელი 2005 წლის 1 აპრილიდან.

თავი XXXI
დაბეგვრის ობიექტი

მუხლი 225. დაბეგვრის ობიექტი

1. დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია:

ა) დასაბეგრი ოპერაცია;

დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია განისაზღვრება ამ მუხლის მე-2 ნაწილით.

ბ) დასაბეგრი იმპორტი.

იგარაუდება საქონლის იმპორტი ამ კოდექსის მე-12 მუხლის შესაბამისად.

მაგალითი: შპს Y-მა საქართველოში გასაყიდად შემოიტანა (აწარმოეა იმპორტი) 20 ტონა წიწიბურა. წიწიბურის შემოტანა წარმოადგენს დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტს.

2. დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია:

ა) ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ (გარდა ამ კოდექსით გათავისუფლებული მიწოდებისა);

დასაბეგრ ოპერაციად ითვლება იმ საქონლის/მომსახურების მიწოდება, რომელიც განხორციელებულია საქართველოს ტერიტორიაზე. ამ კოდექსის 239-ე და 240-ე მუხლები განსაზღვრავენ საქონლის/მომსახურების მიწოდების ადგილს. დასაბეგრ ოპერაციად არ ითვლება ამ კოდექსის 230-ე მუხლის შესაბამისად დღგ-ისაგან გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება.

მაგალითი: შპს Z აწარმოებს საქონლის ყიდვა-გაყიდვას საქართველოში და მის ფარგლებს გარეთ. კომპანიამ 2005 წლის თებერვალში თურქეთში შეაძინა 2 000 ტონის ოდენობით. აქედან 500 ტონა თურქეთიდან პირდაპირ გაიგზავნა აზერბაიჯანში, სადაც იგი გაიყიდა, ხოლო დანარჩენი შემოვიდა საქართველოში და გაიყიდა საქართველოს ბაზარზე საბითუმო საწყობებიდან. ამავე დროს, კომპანიამ აწარმოვა მსუბუქი ავტომობილების შემოყვანა და რეალიზაცია საქართველოში. ამ ოპერაციებიდან შაქრის გაყიდვა მხოლოდ საქართველოში წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას, რადგან იგი ამ კოდექსის 239-ე მუხლის მიხედვით წარმოადგენს საქართველოში საქონლის მიწოდებას და ამავე დროს ამ კოდექსის 230-ე მუხლით გათავისუფლებული არ არის დღგ-ისაგან. აზერბაიჯანში თურქეთიდან საქონლის გასაყიდად გაგზავნა არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას, რადგან მისი მიწოდება ამ კოდექსის 239-ე მუხლის შესაბამისად არ განხორციელებულა საქართველოში. მსუბუქი ავტომობილების გაყიდვა არ არის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია, რადგან მისი მიწოდება ამ კოდექსის 230-ე მუხლის შესაბამისად გათავისუფლებულია დღგ-ისაგან.

ბ) დღგ-ით შეძენილი საქონლის/მომსახურების გამოყენება არაეკონომიკური საქმიანობისათვის, თუ ამ საქონელზე/მომსახურებაზე გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა;

თუ პირმა შეიძინა საქონელი ან/და მომსახურება, რომელზეც შეძენისას ჩაითვალა დღგ, ხოლო შემდეგ ეს საქონელი/მომსახურება გამოიყენა ამ კოდექსის მე-13 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული და სხვა არაეკონომიკური საქმიანობისათვის, ამ საქონლის/მომსახურების გამოყენება ასეთი საქმიანობისათვის ითვლება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. ამ მუხლის კომენტირებისას ვეყრდნობით იმ ფაქტს, რომ ამ მუხლის მე-2 ნაწილის ბ) ქვე-

პუნქტის არსებობა განაპირობებს იმას, რომ არაეკონომიკური საქმიანობისათვის საქონლის/მომსახურების გამოყენება არ ხვდება ა) ქვეპუნქტის რეგულირების ქვეშ.

უნდა აღინიშნოს, რომ არსებობს მოსაზრება, რომ ასეთი სახის ოპერაციები ხვდება ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის რეგულირების ქვეშ და იბეგრება დღგ-ით როგორც საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდება. ამ მოსაზრების გასამყარებლად ხდება ამ კოდექსის მე-20 მუხლის მე-3 ნაწილის გამოყენება, რომლის მიხედვით საქონლის/მომსახურების მიწოდებას უთანაბრდება გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის/მომსახურების გამოყენება საკუთარი მოხმარებისათვის, თუ ამ საქონლის/მომსახურების ღირებულება არ მიექუთვნება წარმოების, მიმოქცევის ან ადმინისტრაციულ ხარჯს და საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 524-ე – 530-ე მუხლების გამოყენება, რომლის მიხედვითაც უსასყიდლო მიწოდება წარმოადგენს ჩუქებას, რომელმაც შეიძლება მიიღოს შეწირულობის სახე.

ჩვენი მოსაზრებით საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის არსებობა გამორიცხავს არაეკონომიკური საქმიანობისათვის საქონლის/მომსახურების გამოყენების დაბეგვრას დღგ-ით იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელის მიერ ამ საქონელზე/მომსახურებაზე დღგ-ის ჩათვლა მიღებული არ ყოფილა. ამ მოსაზრებას ამყარებს ასევე ის ფაქტი, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მიხედვით დღგ-ის გადამხდელს არა აქვს უფლება ჩაითვალოს დღგ იმ საქონელზე/მომსახურებაზე, რომელიც არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის. აქედან გამომდინარე, დღგ-ის არ ჩათვლის პირობებში არაეკონომიკური საქმიანობისათვის საქონლის/მომსახურების გამოყენების დაბეგვრა დღგ-ით გამოიწვევდა ერთი და იგივე თანხაზე დღგ-ის ორჯერ გადახდას. ერთხელ ამ საქონლის/მომსახურების მომწოდებლის მიერ, და ერთხელ მიმღების მიერ (რომელმაც ეს საქონელი/ მომსახურება გამოიყენა არაეკონომიკური საქმიანობისათვის).

ამ მოსაზრებას (საქონლის/მომსახურების არაეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენების დღგ-ით არ დაბეგვრას იმ შემთხვევაში, როდესაც გადამხდელს დღგ-ის ჩათვლა არ მიუღია) ჩვენ ვიყენებთ 227-ე მუხლის მე-2 ნაწილის, 238-ე მუხლის მე-4 ნაწილის და 247-ე მუხლის მე-2, მე-3, მე-4 და მე-5 ნაწილების კომენტირებისას.

მაგალითი: შპს Z–მა შეიძინა 20 ტონა ფქვილი 24 000 ლარის ოდენობით და ამ ფქვილზე (მთელ რაოდენობაზე) მიიღო დღგ-ის ჩათვლა. ამ ფქვილიდან კომპანიამ ბავშვთა სახლს უსასყიდლოდ გადასცა 2 ტონა ფქვილი, ხოლო დანარჩენი გაყიდა. 2 ტონა ფქვილის მიწოდება ბავშვთა სახლისათვის არის დღგ-ით

დასაბეგრი ოპერაცია, რადგან კომპანიამ ამ 2 ტონაზე ადრე მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, ხოლო შემდეგ გამოიყენა საქველმოქმედო საქმიანობისათვის, რომელიც ამ კოდექსის მე-13 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით არ არის ეკონომიკური საქმიანობა (ამ კოდექსის მე-14 მუხლის მიხედვით ბავშვთა სახლისათვის შაქრის უსასყიდლოდ გადაცემა არის საქველმოქმედო საქმიანობა).

გ) გადამხდელის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდება თავისი თანამშრომლებისათვის კომპენსაციით ან მის გარეშე;

თუ პირმა საქონელი ან/და მომსახურება მიაწოდა მასთან მომუშავე პირებს, ეს მიწოდება ითვლება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად, მიუხედავად იმისა, პირმა ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდებით შემოსავალი მიიღო, თუ არა (მიაწოდა უსასყიდლოდ).

მაგალითი: სს X-მა კომპანიაში მომუშავე პერსონალს ახალ წელს უყიდა და უსასყიდლოდ დაურიგა საახალწლო საჩუქრები საერთო თანხით 10 000 ლარი. საჩუქრების უსასყიდლოდ დარიგება წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

დ) დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში საქონლის ნაშთი, რომელზედაც გადამხდელს მიღებული ან მისაღები აქვს ჩათვლა, განიხილება როგორც დღგ-ის დასაბეგრი მიწოდება;

თუ პირი დღგ-ის გადამხდელად იყო რეგისტრირებული, ამ კოდექსის 224-ე მუხლის შესაბამისად ხდება მისი დღგ-ის გადამხდელად გაუქმება და მას გააჩნია საქონლის ნაშთი, რომელზეც მიღებული აქვს დღგ-ის ჩათვლა ან გააჩნია ჩათვლის მიღების უფლება (ჩაითვლის დღგ-ს), ასეთი საქონლის ნაშთი არის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია.

მაგალითი: შპს Z შეიქმნა 2003 წლის 5 იანვარს. იმავე წლის 1 თებერვალს მან შეიძინა მანქანა-დანადგარები საერთო თანხით 10 000 ლარი (კომპანიამ არ ჩაითვალა დღგ, რადგან არ იყო დღგ-ის გადამხდელი). იმავე წლის 1 მარტს კომპანია დღგ-ის გადამხდელად გატარდა რეგისტრაციაში. 2004 წლის 5 მაისს Z-მა შეიძინა კომპიუტერული ტექნიკა 6 000 ლარად და მიიღო დღგ-ის ჩათვლა. 2005 წლის 10 აპრილს კომპანიამ გადაწყვიტა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმება და შესაბამისი განცხადებით მიმართა საგადასახადო ორგანოს (კომპანია აკმაყოფილებს ამ კოდექსის 224-ე მუხლით გათვალისწინებულ პირობებს). რეგისტრაციის გაუქმების მომენტში - 2005 წლის 1 მაისს, Z-ის ბალანსზე ირიცხება მხოლოდ 2003 წლის 1 თებერვალს შეძენილი მანქანა-

დანადგარები (ნარჩენი საბალანსო ღირებულებით 6 000 ლარი) და 2004 წლის 5 მაისს შეძენილი კომპიუტერული ტექნიკა (საბალანსო ღირებულებით 4 000 ლარი). დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას წარმოადგენს კომპიუტერული ტექნიკის ნაშთი, რადგან კომპანიას საქონლის ნაშთიდან მხოლოდ მასზე აქვს მიღებული დღგ-ის ჩათელა.

ე) საქონლის ექსპორტი.

საქონლის ექსპორტი განმარტებულია საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლში.

მაგალითი: შპს X-მა რუსეთის ფედერაციაში გასაყიდად გაიტანა 20 ტონა ხილი. ეს ოპერაცია წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

3. დასაბეგრ ოპერაციად არ ჩაითვლება:

ა) აქტივების მიწოდება საწარმოს რეორგანიზაციის შემთხვევაში;

თუ პირმა ამ კოდექსის 215-ე მუხლის შესაბამისად აწარმოება აქტივების მიწოდება რეორგანიზაციის დროს, აქტივების ასეთი მიწოდება არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

მაგალითი: მოხდა ორი კომპანიის შპს X-ისა და შპს Y-ის შერწყმა. მათ საფუძველზე ჩამოყალიბდა ახალი შპს Z. შერწყმისას ორივე კომპანიამ ახლად ჩამოყალიბებულ Z-ს გადასცა თავისი აქტივები. ჩვეულებრივ, ამ აქტივების მიწოდება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა, მაგრამ რადგან ამ აქტივების გადაცემა ხდება რეორგანიზაციისას, აქტივების ეს მიწოდება არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

ბ) აქტივების მიწოდება შესატანის სახით სხვა საწარმოს საწესდებო და საემისიო კაპიტალში.

მაგალითი: შპს A-მ სხვა ფიზიკურ პირებთან ერთად დააფუძნა შპს B. მან ახლად დაფუძნებული შპს-ს საწესდებო კაპიტალში შესატანის სახით გადასცა 5 000 ლარის ღირებულების კომპიუტერული ტექნიკა. ჩვეულებრივ, კომპიუტერული ტექნიკის მიწოდება წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას, მაგრამ, რადგან ეს მიწოდება ხორციელდება საწესდებო კაპიტალში შესატანის სახით, იგი არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

4. საბრუნავი (მრავალჯერადი გამოყენებისათვის გამიზნული) დასაბრუნებელი ტარის ღირებულება არ შეიტანება გადასახადით დასაბეგრ თანხაში, გარდა საცალო ვაჭრობისა, სადაც დასაბეგრი ბრუნვა მცირდება იმ თანხით, რომელსაც გამყიდველი უხდის მომხმარებელს ტარის დაბრუნების დროს. თუ აღნიშნული ტარა საქონლის მიწოდებიდან 90 დღის განმავლობაში არ დაბრუნდა, იგი ჩაითვლება რეალიზებულად და დაიბეგრება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

თუ პირი ახდენს საქონლის რეალიზაციას, რომელიც ჩამოსხმულია (შეფუთულია) ტარაში, რომლის გამოყენებასაც პირი აპირებს არაერთჯერადად, ამ ტარის ღირებულება არ შეაქვს დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში. იმ შემთხვევაში, თუ საქონლის მიწოდების შემდეგ ის ტარა, რომელშიც საქონელი იყო ჩამოსხმული (შეფუთული იყო), არ დაბრუნდა 90 დღის განმავლობაში, ეს ტარა ჩაითვლება რეალიზებულად და, შესაბამისად, შეაქვს დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში. აღნიშნული არ ეხება საცალო ვაჭრობის ქსელს, სადაც დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ჯამი მცირდება იმ თანხის ოდენობით, რასაც გამყიდველი მყიდველს უხდის ტარის დაბრუნების დროს.

მაგალითი: შპს C აწარმოებს ლიმონათის ჩამოსხმას და აწვდის საცალო ვაჭრობის ქსელს. იგი ლიმონათს ასხამს შუშის ბოთლში, რომლის გამოყენებასაც ის ოთხჯერ გეგმავს. გარდა ამისა, ბოთლები იწყობა პლასტმასის ყუთებში, რომელთა გამოყენებასაც C 2 წლის განმავლობაში გეგმავს. ერთი ბოთლი ლიმონათის საბითუმო ფასია 50 თეთრი (იმ პირობით, რომ მაღაზია ყუთს დააბრუნებს). ყუთის დაბრუნების გარეშე მაღაზიამ დამატებით კომპანიას უნდა გადაუხადოს 2 ლარი ყუთში, რომელშიც იწყობა 20 ბოთლი. თუ მაღაზია C-ს დაუბრუნებს ბოთლს, გადასახდელი ექნება 40 თეთრი (10 თეთრი წარმოადგენს ბოთლის ღირებულებას). C-მ მაღაზიებს მიაწოდა 200 ბოთლი ლიმონათი. მეორე დღეს მაღაზიებმა მას დაუბრუნეს 5 ყუთი და 60 ცარიელი ბოთლი, მესამე დღეს 4 ყუთი და 100 ბოთლი, მეოთხე დღეს 1 ყუთი და 20 ბოთლი. 20 ბოთლი მაღაზიებმა კომპანიას 90 დღის განმავლობაში არ დაუბრუნეს. 10 ყუთისა და 180 ბოთლის ღირებულება (10 * 2 + 180 * 0.1 = 38 ლარი) არ შეაქვს დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში. 90 დღის შემდეგ 20 ბოთლის ღირებულება - 2 ლარი შეაქვს დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში და დაიბეგრება საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად.

მუხლი 226. საწარმოს მიწოდების დაბეგვრა

1. დღგ-ის გადამხდელის მიერ საწარმოს ყველა აქტივის ან ამ საწარმოს დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მიწოდება ერთი ოპერაციის ფარგლებში დღგ-ის მეორე გადამხდელისათვის არ ითვლება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად.

თუ საწარმო არის დღგ-ის გადამხდელი და ერთი ოპერაციის ფარგლებში ახდენს საწარმოს ყველა აქტივის მიწოდებას, ან საწარმოს ისეთი ნაწილის მიწოდებას, რომელსაც ამ საწარმოსაგან დამოუკიდებლად შეუძლია ფუნქციონირება, ასეთი სახის მიწოდება არ არის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია. მიმწოდებელი უნდა იყოს საწარმო. აღნიშნული არ გამოიყენება ინდივიდუალური საწარმოს და ორგანიზაციის მიმართებაში, რადგან ისინი "საწარმოს" განმარტების თანახმად არ არიან საწარმოები. ორგანიზაციას ეს მუხლი შეიძლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეეხოს, თუ ამ კოდექსის 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად ორგანიზაცია ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და მისი ქონების ნაწილი ჩაითვალა საწარმოს ქონებად. მიმღები შეიძლება იყოს ნებისმიერი დღგ-ის გადამხდელი პირი.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის დებულება გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მიმწოდებელი და მიმღები მხარეები მიწოდებიდან 15 დღის განმავლობაში წერილობით ატყობინებენ საგადასახადო ორგანოს ასეთი მიწოდების შესახებ.

ამ მუხლის პირველი ნაწილის პირობა მოქმედებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამ აქტივების (დამოუკიდებლად ფუნქციონირებადი ნაწილის) მიმწოდებელი და მიმღები მხარეები (ორივე), მიწოდების ფაქტის მომენტიდან 15 დღის განმავლობაში, ამის შესახებ აცნობებენ საგადასახადო ორგანოს.

მაგალითი: 2005 წლის 15 იანვარს შპს X-მა ხელშეკრულება გააფორმა შპს Y-თან, მის საკუთრებაში არსებული, საგარეჯოში განლაგებული წისქვილის მიყიდვის თაობაზე. წისქვილს შეუძლია დამოუკიდებლად ფუნქციონირება. აღნიშნული წისქვილის აქტივების მილება-ჩაბარების აქტი შედგა 2005 წლის 10 თებერვალს. თუ მხარეები საგადასახადო ორგანოს მიმართავენ არა უგვიანეს 25 თებერვლისა, წისქვილის მიწოდება არ იქნება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია. თუ Y დააგვიანებს შეტყობინების გაგზავნას და საგადასახადო ორგანო ამ ოპერაციის შესახებ მისგან შეიტყობს 1 მარტს, ეს ოპერაცია იქნება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია (მიუხე-

დაეად იმისა, რომ X-მა 25 თებერვლამდე ამ ოპერაციის შესახებ შეატყობინა საგადასახადო ორგანოს).

თავი XXXII
დასაბეგრი ოპერაციის და დასაბეგრი იმპორტის განსაზღვრა

მუხლი 227. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა

1. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე.

დასაბეგრი ოპერაციის თანხა არის თანხა, რომელიც მიიღო ან უნდა მიიღოს დღგ-ის გადამხდელმა კომპენსაციის (ამ კოდექსის მე-12 მუხლი, ნაწილი 39) სახით მიწოდებული მომსახურებისათვის ან/და საქონლისათვის. თუ პირი არ არის დღგ-ის გადამხდელი, მას შეიძლება გააჩნდეს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია, მაგრამ არ შეიძლება გააჩნდეს ამ მუხლის შესაბამისად დასაბეგრი ოპერაციის თანხა. კომპენსაციაში ჩაითვლება ამ კოდექსის მე-6 მუხლით განსაზღვრული ყველა გადასახადი (დღგ-ის გარდა), მოსაკრებელი და გადასახდელი.

მაგალითი: შპს Z არის დღგ-ის გადამხდელი. მან 2005 წლის 1 მაისს მაღაზიას მიაწოდა აუდიოკასეტები საერთო თანხით 240 ლარი. დღგ-ის გარეშე თანხა შეადგენს 200 ლარს (40 ლარი არის დამატებული ღირებულების გადასახადი). დასაბეგრი ოპერაციის თანხა არის 200 ლარი.

2. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე:

ა) თუ დღგ-ის გადამხდელი დასაბეგრი ოპერაციის სანაცვლოდ იღებს ან უფლება აქვს მიიღოს საქონელი/მომსახურება;

თუ პირი არის დღგ-ის გადამხდელი და მის მიერ მიწოდებული საქონლისათვის/მომსახურებისათვის იგი ფულის მაგივრად იღებს ან უფლებას მოიპოვებს მიიღოს საქონელი ან/და მომსახურება, მაშინ დასაბეგრი თანხა არის მის მიერ მიწოდებული საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი დღგ-ის გარეშე. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება ამ კოდექსის 22-ე მუხლით. უნდა ვიგულისხმოთ, რომ ბარტერული ოპერაციის მონაწი-

ლე მსარეებმა ამ კოდექსის 248-ე მუხლით გათვალისწინებულ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში უნდა მიუთითონ თავიანთი საქონლის ღირებულება საბაზრო ფასით. დასაშვებია, რომ მიწოდებული საქონლის/მომსახურების საბაზრო ღირებულებები არ დაემთხვეს. ამ შემთხვევაში საგადასახადო მიზნებისათვის მხარეები დაუკრდნობიან მიწოდებული და მიღებული საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასს, ხოლო სააღრიცხვო მიზნებისათვის, მიწოდებული საქონლის/მომსახურების ღირებულებების ტოლფასოვნებას.

მაგალითი: შპს A კახეთის რეგიონში ახორციელებს ხორბლის შეძენასა და მის დაფქვას. 2005 წლის თებერვალში იგი ფქვილს ყიდის ერთ ტონას საშუალოდ 208 ლარად დღგ-ის გარეშე. ეს არის ფქვილის საბაზრო ფასი. მან შპს B-ს მიაწოდა 200 ტონა ფქვილი და სანაცვლოდ მიიღო 200 ტონა დიზელის საწვავი, რომლის ერთი ტონის საშუალო საბაზრო ფასია 200 ლარი დღგ-ის გარეშე. A-ისთვის დასაბეგრი ოპერაციის თანხაა 208 ლარი, ხოლო B-ისთვის დღგ-ით დასაბეგრი თანხაა 200 ლარი (საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლი, მე-9 ნაწილი).

ბ) თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება არაეკონომიკური საქმიანობისათვის, რომელზედაც პირს მიღებული აქვს ჩათვლა, ან გადასახადის გადამხდელი საქონელს/მომსახურებას მიაწოდებს თავის თანამშრომლებს;

თუ დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო მომსახურება ან/და საქონელი, რომელზეც მიიღო დღგ-ის ჩათვლა და შემდგომ გამოიყენა ამ კოდექსის მე-13 მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული და სხვა არაეკონომიკური საქმიანობისათვის, ამ შემთხვევაში, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხას. თუ დღგ-ის გადამხდელი თავის თანამშრომლებს აწვდის საქონელს ან/და მომსახურებას, მაშინ დასაბეგრი ოპერაციის თანხა არის ამ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი დღგ-ის გარეშე.

მაგალითი: შპს A-მ 3 ტონა ფქვილი უსასყიდლოდ გადასცა ბავშვთა სახლს. ამ ფქვილის ყიდვისას (წარმოებისას) კომპანიას მიღებული აქვს დღგ-ის ჩათვლა. ფქვილის თვითღირებულება დღგ-ის გარეშე არის 300 ლარი. A იმ პერიოდში ფქვილს ყიდის 350 ლარად დღგ-ის გარეშე. ეს ფასი შეესაბამება ჩამოყალიბებულ საბაზრო ფასს. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის თანხა შეადგენს 350 ლარს დღგ-ის გარეშე.

მაგალითი: შპს A-მ 20 მაისს თაყის თანამშრომლებს ფქვილი მიჰყიდა 300 ლარად დღგ-ის გარეშე. ჩვეულებრივ, კომპანია ამ ფქვილს ყიდის 350 ლარად დღგ-ის გარეშე, რაც შეესაბამება ფქვილის საბაზრო ფასს. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა შეადგენს 350 ლარს, მიუხედავად იმისა, რომ კომპანიამ თანამშრომლებისაგან მიიღო მხოლოდ 300 ლარი დღგ-ის გარეშე.

გ) ამ კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში;

თუ დღგ-ის გადამხდელმა 23-ე მუხლით განსაზღვრულ ურთიერთდამოკიდებულ პირს მიაწოდა მომსახურება ან/და საქონელი და საგადასახადო ორგანომ დაამტკიცა, რომ ამ პირების ურთიერთდამოკიდებულებამ გაავლენა მოახდინა გარიგების შედეგზე, ამ შემთხვევაში საქონლის/მომსახურების მიწოდების დასაბეგრი ოპერაციის თანხაა საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი დღგ-ის გარეშე.

თუ დღგ-ის გადამხდელმა სხვა პირს მიაწოდა მომსახურება ან/და საქონელი და საგადასახადო ორგანომ დაასაბუთა, რომ ის ფასი, რომელიც დაფიქსირებულია საბუთებში (განცხადებულია), განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისაგან, ამ შემთხვევაში საქონლის/მომსახურების მიწოდების დასაბეგრი ოპერაციის თანხაა საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი დღგ-ის გარეშე.

უნდა აღინიშნოს, რომ ორივე შემთხვევაში სავალდებულოა, არსებობდეს საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება მიწოდების საბაზრო ფასით დაბეგრის შესახებ.

დ) საქონლის/მომსახურების კომპენსაციის გარეშე მიწოდების შემთხვევაში.

თუ დღგ-ის გადამხდელი პირი საქონელს ან/და მომსახურებას სხვა პირს უფასოდ (კომპენსაციის გარეშე) მიაწვდის, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა იქნება ამ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი დღგ-ის გარეშე.

მაგალითი: შპს X-მა სარეკლამო მიზნებისათვის რესტორნებში უფასოდ (კომპენსაციის გარეშე) დაარიგა 500 ბოთლი ლიმონათი. ჩვეულებრივ, ამ ლიმონათს X ბითუმად ყიდის 50 თეთრად დღგ-ის გარეშე, რაც შეესაბამება ლიმონათის საბაზრო ფასს. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის თანხა იქნება 50 თეთრი თითო ბოთლზე, სულ 250 ლარი.

3. საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურების გაწევისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კავშირგაბმულობის ორგანიზაციების მიერ მომსახურების გაწევიდან მიღებულ ან მისაღებ კომპენსაციის თანხასა (დღგ-ის გარეშე) და ამ მომსახურებისათვის უცხოური ორგანიზაციებისათვის გადარიცხულ ან გადასარიცხ თანხებს შორის.

თუ დღგ-ის გადამხდელი (ორგანიზაცია) სხვა პირს უწევს საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებას და ამ მომსახურებისათვის უცხოურ ორგანიზაციას უხდის გარკვეულ თანხას, მაშინ დასაბეგრი ოპერაციის თანხა არის ამ პირის მიერ დღგ-ს გარეშე მიღებულ ან მისაღებ კომპენსაციასა და ამ მომსახურებისათვის უცხოური ორგანიზაციისათვის გადახდილ ან გადასახადელ თანხას შორის სხვაობა.

საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში მომსახურების დადგენისას შეგვიძლია ვიხელმძღვანელოთ საქართველოს კანონით "კავშირგაბმულობის და ფოსტის შესახებ". ამასთან, აღნიშნული მუხლით დადგენილი დაბეგვრის ობიექტის თანხის განსაზღვრის წესის პრაქტიკაში გამოყენება მეტად საეჭვოდ გვეჩვენება, რადგან ეს წესი დადგენილია მხოლოდ საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ორგანიზაციებისათვის და ისიც მხოლოდ უცხოური ორგანიზაციებიდან მომსახურების შეძენისას, ანუ მხოლოდ ამ კოდექსის 30-ე მუხლით განსაზღვრულ არასამეწარმეო სუბიექტებს – ორგანიზაციებს შორის ურთიერთობებისას და სავარაუდოდ არ უნდა ვრცელდებოდეს საწარმოებზე. ამ საქმიანობით დაკავებული ორგანიზაციები ჩვენთვის უცნობია, თუკი საერთოდ არსებობენ.

უნდა ვივარაუდოთ, რომ აქ ადგილი აქვს ტექნიკური ხასიათის შეცდომას და მიუხედავად იმისა, რომ ტექსტში მოცემულია ორგანიზაცია, უნდა ვიგულისხმოთ, რომ საუბარია საწარმოზე და მოცემული დაბეგვრის რეჟიმი მოქმედებს საწარმოს მიერ საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურების გაწევაზეც. სასურველია, რომ 227-ე მუხლის ამ ნაწილში შევიდეს ტექნიკური ხასიათის ჩასწორება.

მაგალითი: ორგანიზაცია თავის მომხმარებელს სთავაზობს უცხოეთში დარეკვას 1 ლარად (დღგ-ის გარეშე) ყოველი ნასაუბრები წუთისათვის. ამ მომსახურების გასაწევად იგი უცხოურ ორგანიზაციას უხდის 0.4 აშშ დოლარს (რაც შეესაბამება 0.73 ლარს). დასაბეგრი ოპერაციის თანხა არის 0.27 ლარი (1 - 0.73) ყოველი ნასაუბრები წუთისათვის. ამ შემთხვევაში ორგანიზაციის უცხოეთში დარეკვის ტარიფი დღგ-ის ჩათვლით იქნება 1,049 (1,0 + 0,27 * 18 %) ლარი.

4. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება რეგისტრაციის გაუქმების მომენტში არსებული იმ საქონლის საბალანსო ნაშთით, რომელზედაც გადამხდელს დღგ აქვს ჩათვლილი ან ჩასათვლელი.

თუ დღგ-ის გადამხდელმა დააკმაყოფილა საგადასახადო კოდექსის 224-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნები და გაგზავნა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების სურვილი, იმ საქონლის საბალანსო ნაშთი, რომელიც კომპანიას გააჩნია რეგისტრაციის გაუქმების მომენტში და რომელსაც მას ჩათვლილი აქვს დღგ, ან გააჩნია ასეთი უფლება (ამ კოდექსის 247-ე მუხლის თანახმად), არის დასაბეგრი ოპერაციის თანხა.

მაგალითი: შპს A-მ დააკმაყოფილა 224-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნები და საგადასახადო ორგანოს 2005 წლის 20 აპრილს განცხადებით მიმართა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმება ძალაში შევიდა 2005 წლის 1 მაისს. ამ თარიღისათვის A-ს ბალანსზე გააჩნია შემდეგი სასაქონლო ნაშთები: შენობა-ნაგებობა, რომლის საბალანსო ნაშთია 56 000 ლარი (კომპანიას ამ შენობაზე დღგ-ის ჩათვლა არ მიუღია), მანქანა-დანადგარები, რომელთა საბალანსო ნაშთია 36 000 ლარი, რომლებიც A-მ ერთი წლის წინ 45 000 ლარად იყიდა დღგ-ის გარეშე და ყიდვისას მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, მასალები, რომლებიც კომპანიამ იყიდა 20 აპრილს 2 000 ლარად, დღგ-ის გარეშე და მას მომწოდებელმა, ამ კოდექსის 248-ე მუხლის თანახმად, გამოუწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (რომელიც A-ს შეუძლია ჩაითვალოს ამ კოდექსის 247-ე მუხლის თანახმად). რადგან A-ს შენობა-ნაგებობაზე დღგ-ის ჩათვლა მიღებული არა აქვს, ის არ შეეა დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის თანხა არის 38 000 (36 000 + 2 000) ლარი.

მუხლი 228. დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება

1. დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება ხდება იმ შემთხვევაში, თუ:

ა) გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია;

ამ კოდექსის 227-ე მუხლით განსაზღვრული დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული დასაბეგრი ოპერაცია გაუქმდა (აღარ არსებობს).

შპს B-მ ხელშეკრულება გააფორმა სკოლასთან და სპორტულ წრეში (სადაც ხდება ჭიდაობის სწავლა) მიიღო 20 ბიჭი. თვის ბოლოს მან სკოლას გამოუწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სადაც დააფიქსირა მის მიერ გაწეული სწავლების მომსახურება. როგორც შემდგომ გაირკვა, ამ ბიჭებიდან 16 წლის არც ერთი იყო. შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის მიხედვით, ამ ბიჭებზე სწავლების მომსახურების გაწევა განთავისუფლებულია დღგ-საგან, რაც თავისთავად, ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას. დასაბეგრი ოპერაცია ამ ახალი გარემოების გამო გაუქმდა. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირებას ექვემდებარება. B-მ ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული პირობების მიხედვით უნდა გამოწეროს კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

ბ) შეცვლილია დასაბეგრი ოპერაციის სახე;

227-ე მუხლით განსაზღვრული დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ შეიცვალა 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული დასაბეგრი ოპერაციის პირვანდელი სახე.

მაგალითი: შპს X-მა და შპს Y-მა ხელი მოაწერეს ხელშეკრულებას, რომლის მიხედვითაც პირველს უნდა აეშენებინა და მეორესთვის მიეყიდა საოფისე შენობა-ნაგებობა (მიეწოდებინა საქონელი). 2005 წლის 10 მაისს გაფორმდა მიღება-ჩაბარების აქტი, რომლის მიხედვითაც Y-მა მიიღო მისი მოთხოვნილების შესაბამისი შენობა X-ისგან. ამავე დღეს გამოიწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სადაც დაფიქსირდა შენობის მიყიდვა და მისი მთლიანი ღირებულება (გამოყენებული მასალების ღირებულების ჩათვლით). როგორც შემდგომში აღმოჩნდა, X-მა საოფისე შენობა ააშენა Y-ის საკუთრებაში არსებულ მიწაზე და მისივე მასალებით. ამდენად, X-ს შენობა-ნაგებობა (საქონელი) კი არ მიუწოდებია Y-ისთვის, არამედ მისთვის გაუწევია სამშენებლო მომსახურება (მომსახურება მიაწოდა). აქედან გამომდინარე, მას საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში უნდა დაეფიქსირებინა მხოლოდ მის მიერ გაწეული მომსახურება და ღირებულება. ამდენად, შეიცვალა დასაბეგრი ოპერაციის პირვანდელი სახე. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა ექვემდებარება კორექტირებას, რაზეც X-მა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული პირობების გათვალისწინებით უნდა გამოწეროს კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

გ) ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით შეცვლილია ოპერაციაზე ადრე შეთანხმებული კომპენსაციის თანხა;

დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება ხდება იმ შემთხვევაში, თუ კომპენსაციის თანხა, რომელზეც მხარეებმა თავიდან მოილაპარაკეს, გარკვეული მიზეზების გამო, შეიცვალა.

მაგალითი: შპს A მაღაზიებს აწვდის სასურსათო პროდუქტებს. მაღაზიები ამ პროდუქტებს ყიდიან და A-ს ერთი კვირის განმავლობაში უხდიან ფულს. მაღაზიაში მისელისას A მაღაზიას აწვდის მასზე გამოწერილ სასაქონლო ზედნადებსა და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას. ერთ დიდ მაღაზიაში საქონლის მიტანისას, მას მაღაზიის დირექტორმა გამოუცხადა, რომ თუ A შაქარზე და ფქვილზე ფასს არ შეამცირებს, მაღაზია აღარ იქნება მისი მომხმარებელი და საქონლის ყიდვაზე ხელშეკრულებას გააფორმებს სხვა კომპანიასთან. შაქრისა და ფქვილის გარკვეული რაოდენობა კომპანიამ ამ მაღაზიას რამდენიმე დღის წინ მიაწოდა. A დათანხმდა ფასის შემცირებას. რადგან კომპენსაციის თანხა შეიცვალა, ხდება დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება A-მ ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული პირობების გათვალისწინებით უნდა გამოწეროს კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

დ) საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს.

თუ დღგ-ის გადამხდელმა საქონელი ან/და მომსახურება მიაწოდა სხვა პირს, ხოლო ამ უკანასკნელმა რაიმე მიზეზით უკან დააბრუნა მისგან მიღებული საქონელი/მომსახურება, მაშინ ხდება დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება. ამასთან უნდა აღინიშნოს, რომ კორექტირება ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც ნივთობრივი ან/და უფლებრივი ნაკლის მქონე საქონლის/მომსახურების დაბრუნება მოხდა შეთანხმების მოშლის შედეგად. იმ შემთხვევაში, თუ საქონლის/მომსახურების მიწოდების საწყისი შეთანხმებით გათვალისწინებული პირობები დაცულია და საქონლის/მომსახურების მიმღებმა მიიღო ნივთობრივად და უფლებრივად უნაკლო საქონელი/მომსახურება, საქონლის უკან დაბრუნება ხდება საქონლის/მომსახურების ჩვეულებრივი (ახალი) მიწოდების სახით და ამ შემთხვევაში ადგილი არა აქვს დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირებას რადგან ადგილი აქვს ახალ დასაბეგრ ოპერაციას.

მაგალითი: შპს B ყიდის კარაქს და ზეთს. მან მაღაზიას მიჰყიდა 50 კილოგრამი კარაქი და 100 ბოთლი ზეთი, რაზედაც გამოუწერა სასაქონლო ზედნადები და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა შედგება კარაქისა და ზეთისათვის მიღებული კომპენსაციისაგან (დღგ-ის გარეშე). რამდენიმე დღის შემდეგ მაღაზიამ B-ს შეუთვალა, რომ მისგან მიღებული კარაქი ვადაგასული იყო და მოითხოვა მისი სრულად დაბრუნება. B-მ დაიბრუნა მის მიერ ამ მაღაზიისათვის მიწოდებული 50 კილოგრამი კარაქი. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება (მცირდება), რადგან მაღაზიამ კარაქი დაუბრუნა ისევ B-ს. B-მ ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული პირობების გათვალისწინებით უნდა გამოწეროს კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

2. ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული ერთ-ერთი პირობის დადგომისას, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ გადამხდელის მიერ:

ა) საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილია დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც დღგ-ის თანხა აღნიშნულია არასწორად;

ამ მუხლის პირველ ნაწილში მოცემული პირობების შედეგად დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება იმ შემთხვევაში, თუ იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში, რომელიც წარდგენილია საგადასახადო ორგანოში, დღგ-ის თანხა აღნიშნულია არასწორად. ანუ თუ ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი არ არის (იგულისხმება, რომ მოხდა ადრე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაუქმება), კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულება დღგ-ის გადამხდელ პირს არა აქვს.

ბ) დღგ-ის დეკლარაციაში არასწორად არის აღნიშნული დღგ-ის თანხა.

დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება ასევე უნდა მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ ამ მუხლის პირველ ნაწილში მოცემული გარემოებების გამო, დღგ-ის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს ჩააბარა არასწორი დეკლარაცია. ამ შემთხვევაში უნდა მოხდეს შესწორებული (დაზუსტებული) დეკლარაციის ჩაბარება და არა კორექტირების ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა.

3. დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება ხდება იმ შემთხვევაშიც, თუ მიწოდებულ საქონელზე/მომსახურებაზე გამყიდველმა გამოწერა და დადგენილი წესით მყიდველს ჩააბარა კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

თუ ადგილი ჰქონდა ამ მუხლის პირველ ნაწილში მოყვანილ რომელიმე გარემოებას და გამყიდველმა მოახდინა დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება, გამოწერა რა და დადგენილი წესით მყიდველს ჩააბარა კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და ამის შემდეგ მხარეები კვლავ შეთანხმდნენ კომპენსაციის თანხის შეცვლაზე, უნდა მოხდეს დასაბეგრი თანხის კორექტირება ამ ახალი ცვლილების შესაბამისად და ახალი კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა.

4. კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება. კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და წარდგენის წესს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

2005 წლის 14 თებერვალს გამოვიდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №84 "საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მ.შ. კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე. აღნიშნული ბრძანებით განისაზღვრა კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ფორმა. მხოლოდ ამ ფორმით გამოწერილი კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ადასტურებს დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირებას.

5. დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების შემთხვევაში, როცა გადასახდელი დღგ-ის თანხა აღემატება გადასახადის გადამხდელის მიერ ფაქტობრივად ნაჩვენებ თანხას, ნამეტი თანხა განიხილება როგორც იმ საანგარიშო პერიოდში გადასახდელი დღგ, რომელშიც მოხდა ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღწერილი შემთხვევები და ეს თანხა ემატება ამ კოდექსის 246-ე მუხლის მიხედვით საანგარიშო პერიოდში გადასახდელ დღგ-ის თანხას.

თუ მოხდა ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული რომელიმე გარემოება, რამაც გამოიწვია ის, რომ რეალურად გადასახდელი დღგ მეტი იყო, ვიდრე დღგ-ის გადამხდელმა მის მიერ საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილ დეკლარაციაში დააფიქსირა,

მაშინ ის თანხა, რომლითაც ნაკლები იყო დეკლარირებული, ემატება იმ საანგარიშო პერიოდის გადასახდელ დღგ-ის თანხას, რომელ საანგარიშო პერიოდშიც ადგილი ჰქონდა ზემოთ მოყვანილ გარემოებას.

მაგალითი: შპს C თავის კლიენტს ოფისში უსრულებს სამშენებლო-სარემონტო სამუშაოებს (აწედის მომსახურებას). მაისის თვის ბოლოს მან, კონტრაქტის შესაბამისად, გამოუწერა და კლიენტს გადასცა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 10 000 ლარზე (დღგ-ის გარეშე), შესრულებული სამუშაობის მოცულობის შესაბამისად. კანონის დაცვით, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარდგენილი იყო საგადასახადო ორგანოში. C-ს მაისის თვის დეკლარაციაში დასაბეგრი ოპერაციების თანხამ ჯამში შეადგინა 55 000 ლარი (დღგ-ის გარეშე). ამის შემდეგ შედგა ორმხრივი კომისია, რომელმაც შეამოწმა მაისის თვეში განხორციელებული სამუშაოების მოცულობა. კომისიამ 18 ივნისს შეადგინა მიღება-ჩაბარების აქტი, რომელშიც აღინიშნა, რომ C-ს მოუწია დამატებითი სამუშაოების შესრულება, რაც გათვალისწინებული არ იყო საპროექტო დოკუმენტაციით და, ამდენად, მის მიერ შესრულებულ სამუშაოთა მოცულობამ მაისის თვეში შეადგინა არა 10 000 ლარი, არამედ 12 000 ლარი დღგ-ის გარეშე. C-მ გამოწერა კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და დადგენილი წესით იგი თავის კლიენტს გადასცა და ივნისის თვის დეკლარაციასთან ერთად ჩააბარა საგადასახადო ორგანოს. დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების გამომწვევ გარემოებას ადგილი ჰქონდა მაისის თვეში, ამიტომ C-ს მაისის თვის დასაბეგრი ოპერაციების ჯამმა შეადგინა 57 000 ლარი, დღგ-ის გარეშე (55 000 + (12 000 - 10 000)). ამ კორექტირებაზე არ მოხდება მაისის თვის შესწორებული (დასუსტებული) დეკლარაციის ჩაბარება, ეს კორექტირება აისახება ივნისის თვის დეკლარაციაში (დეკლარაციის მე-6 სტრიქონზე).

6. ამ მუხლის მიხედვით დასაბეგრი თანხის კორექტირების შემთხვევაში, როცა ანგარიშ-ფაქტურაში ან დეკლარაციაში ნაჩვენები თანხა აღემატება გადასახდელ დღგ-ს, ნამეტი თანხით მცირდება იმ საანგარიშო პერიოდში გადასახდელი დღგ, რომელშიც მოხდა ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღწერილი შემთხვევები და ეს თანხა აკლდება ამ კოდექსის 246-ე მუხლის მიხედვით საანგარიშო პერიოდში გადასახდელ დღგ-ის თანხას.

თუ მოხდა ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული რომელიმე გარემოება, რამაც გამოიწვია ის, რომ რეალურად გადასახდელი დღგ აღმოჩნდა ნაკლები, ვიდრე დღგ-ის გადამხდელის მიერ

დაფიქსირდა მის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ დეკლარაციაში, მაშინ ის თანხა, რომლითაც მეტი იყო დეკლარირებული, აკლდება იმ საანგარიშო პერიოდის გადასახდელ დღგ-ის თანხას, რომელ საანგარიშო პერიოდშიც ადგილი ჰქონდა ზემოთ მოყვანილ გარემოებას (შესაბამისი საგადასახადო პერიოდის გადასახდელი თანხა მცირდება).

მაგალითი: წინა მაგალითის პირობიდან გამომდინარე დაეუშვათ, ორმხრივი კომისიის მუშაობის შედეგად დადგინდა, რომ C-მ შეასრულა ნაკლები მოცულობის სამშენებლო-სარემონტო სამუშაობი, ვიდრე ეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში იყო აღნიშნული. დაეუშვათ, ასეთი სამუშაოების მოცულობამ შეადგინა 9 000 ლარი დღგ-ის გარეშე. C-მ უნდა გამოწეროს კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და დადგენილი წესით იგი თავის კლიენტს გადასცეს და შემდეგ დეკლარაციასთან ერთად ჩააბაროს საგადასახადო ორგანოში. დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების გამომწვევ გარემოებას ადგილი ჰქონდა მაისის თვეში, ამიტომ C-ს მაისის თვის დასაბეგრი ოპერაციების ჯამი დეკლარირებული 55 000 ლარის (დღგ-ის გარეშე) მაგიერად აღმოჩნდება 54 000 ლარი, დღგ-ს გარეშე (55 000 + (9 000 -10 000)). ამ კორექტირებაზე არ მოხდება მაისის თვის შესწორებული (დაზუსტებული) დეკლარაციის ჩაბარება, ეს კორექტირება აისახება ივნისის თვის დეკლარაციაში (დეკლარაციის მე-7 სტრიქონზე).

მუხლი 229. დასაბეგრი იმპორტის თანხა

1. დასაბეგრი იმპორტის თანხა ტოლია საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით განსაზღვრული საქონლის საბაჟო ღირებულებისა და საქართველოში საქონლის იმპორტისას გადასახდელი გადასახადებისა და მოსაკრებლების თანხების ჯამისა, საქართველოში გადასახდელი დღგ-ის ჩაუთვლელად.

დასაბეგრი იმპორტის თანხა ტოლია საქონლის საბაჟო ღირებულებას მიმატებული იმპორტისას გადასახდელი გადასახადები (დღგ-ის გარდა) და მიმატებული იმპორტისას გადასახდელი მოსაკრებლები.

საქონლის საბაჟო ღირებულება განსაზღვრულია საქართველოს კანონით *"საბაჟო ტარიფებისა და გადასახადების შესახებ". ამ კანონის მე-10 მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად: "საქართველოს საბაჟო ღირებულება არის საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას საქონლის ფასი, რომლის საფუძველზეც გაიანგარიშება საბაჟო გადასახადი".*

ამ კანონის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს საქონლის საბაჟო ღირებულების გაანგარიშების პრინციპს; *"საქონლის საბაჟო ღირებულება მოიცავს გარიგების ფასს საქონლის შეძენისას, საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთის პუნქტამდე მისი ტრანსპორტირების, ჩატვირთვა-გადმოტვირთვის, დაზღვევის, საკომისიო (გარდა საქონლის გადაზიდვამდე ჩატარებული ინსპექტირების დამადასტურებელი დოკუმენტის საზღაურისა) და საბროკერო მომსახურების ხარჯებს, აგრეთვე ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტის გამოყენებისათვის მყიდველის მიერ პირდაპირ და არაპირდაპირ გადახდილ სალიცენზიო და სხვა გადასახდელებს. საბაჟო ტერიტორიის გარეთ გადამუშავების საბაჟო რეჟიმით გატანილი საქონლის გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტების საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას მათ საბაჟო ღირებულებას აკლდება გადასამუშავებლად გატანილი და დეკლარირებული საქონლის ღირებულება".*

ამავე მუხლის მე-3 ნაწილში აღნიშნულია, რომ საბაჟო ღირებულება გაიანგარიშება საერთაშორისო საბაჟო პრაქტიკაში აღიარებული პრინციპებით და მეთოდების გამოყენებით, რაც რეგულირდება კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით.

2004 წლის 9 ნოემბერს ფინანსთა მინისტრმა გამოსცა ბრძანება № 736 "საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის წესების დამტკიცების შესახებ. ამ ბრძანების მე-3 მუხლით განისაზღვრება თანისუფალ მიმოქცევაში გაშვების (იმპორტის) საბაჟო რეჟიმში დეკლარირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის მეთოდები. ეს მეთოდებია:

- საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა გარიგების ფასის მიხედვით (პირველი მეთოდი);
- საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა იდენტური საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (მეორე მეთოდი);
- საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა მსგავსი საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (მესამე მეთოდი);
- საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა საქონლის ერთეულის ფასის მიხედვით (მეოთხე მეთოდი);
- საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა შედგენილი ღირებულების მიხედვით (მეხუთე მეთოდი);
- სარეზერვო მეთოდი (მეექვსე მეთოდი).

ყოველი მომდევნო მეთოდის გამოყენება ხდება იმ შემთხვევაში, თუ ვერ ხერხდება წინა მეთოდის გამოყენება. მოცემული მეთოდების გამოყენების წესი განისაზღვრება ამ ბრძანებით.

საქართველოს საბაჟო კოდექსის 71-ე მუხლის მე-2 ნაწილის და 72-ე მუხლის მიხედვით საქონლის იმპორტისას ხდება შემდეგი

გადასახადების გადახდა: საბაჟო გადასახადის, აქციზის (აქციზური საქონლის შემთხვევაში) და დღგ-ის. ამავე კოდექსის 71-ე მუხლის მე-3 ნაწილის და 73-ე მუხლის მიხედვით საქონლის იმპორტისას ხდება საბაჟო პროცედურებისათვის მოსაკრებლის გადახდა.

საბაჟო გადასახადი განისაზღვრება საქართველოს კანონით "საბაჟო ტარიფებისა და გადასახადების შესახებ". ამ კანონის მე-3 მუხლის მიხედვით *"საბაჟო გადასახადი არის სახელმწიფო ბიუჯეტში საგალდებულო შენატანი საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადაადგილებისათვის"*.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საბაჟო გადასახადის სისტემატიზებული ერთობლიობა არის საბაჟო ტარიფი და იგი გამოიყენება საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი და/ან ამ ტერიტორიიდან გატანილი საქონლის მიმართ (საქართველოს კანონი "საბაჟო ტარიფისა და გადასახადის შესახებ" მუხლი 2).

საბაჟო გადასახადი სამი სახისაა: ჩვეულებრივი, სეზონური, განსაკუთრებული (საქართველოს კანონი "საბაჟო ტარიფისა და გადასახადის შესახებ", მუხლი 4).

საბაჟო გადასახადის გაანგარიშებისას საქართველოში გამოიყენება გადასახადის განაკვეთების სამი სახე:

- ადვალური – განისაზღვრება პროცენტებით დასაბეგრი საქონლის საბაჟო ღირებულების მიმართ;
- სპეციფიკური – განისაზღვრება ლარებით დასაბეგრი საქონლის საბაჟო ღირებულების მიმართ;
- კომბინირებული – მოიცავს განაკვეთის ორივე სახეს.

(საქართველოს კანონი "საბაჟო ტარიფისა და გადასახადის შესახებ" მუხლი 15). ამ კანონში მოცემულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურა, შესაბამისი საბაჟო გადასახადის განაკვეთებით.

საქართველოს კანონის "საბაჟო მოსაკრებლების შესახებ" მე-2 მუხლით განისაზღვრება საბაჟო მოსაკრებელი: *"საბაჟო მოსაკრებელი არის ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის საგალდებულო შენატანი სახელმწიფო ბიუჯეტში, რომელსაც ახდევინებენ საბაჟო ორგანოები საქონლის, აგრეთვე სატრანსპორტო საშუალებების მიერ საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას* განხორციელებული *საგალდებულო საბაჟო პროცედურებისათვის"*. საბაჟო მოსაკრებლების განაკვეთები განისაზღვრება იმავე კანონის მე-5 და მე-9 მუხლებით.

2. მომსახურების ღირებულება, რომელიც ამ კოდექსის 243-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით განიხილება, როგორც საქონ-

ლის იმპორტის ნაწილი, შეიტანება დასაბეგრი იმპორტის თანხაში დღგ-ის გარეშე.

მომსახურება, რომელიც დამხმარე ხასიათს ატარებს საქონლის იმპორტის მიმართ, შეიტანება დასაბეგრი იმპორტის თანხაში (დღგ-ის გარეშე).

მაგალითი: შპს X-მა აწარმოება 1 000 ტონა შაქრის იმპორტი საქართველოში. ერთი ტონა შაქარი თურქეთში იყიდეს 200 აშშ დოლარად. კომპანიამ ყოველი ტონა შაქრის ტრანსპორტირებისათვის გადაიხადა 35 აშშ დოლარი, ხოლო დასღუეაში - 5 აშშ დოლარი. სხვა ხარჯები X-ს შაქრის საწყერის გადმოკეეთამდე არ გაუწეეია. კომპანიამ საბაჟო ორგანოში წარადგინა ყიდვის ფასისა და გაწეული ხარჯების შესახებ დამადასტურებელი დოკუმენტები. "საბაჟო ტარიფებისა და გადასახადების შესახებ" კანონის და 2004 წლის 9 ნოემბერს ფინანსთა მინისტრის "საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაწყერის წესების დამტკიცების შესახებ" № 736 ბრძანების შესაბამისად, ერთი ტონა შაქრის საბაჟო ღირებულება არის 240 აშშ დოლარის (200 + 35 + 5) ეკვივალენტი ეროვნულ ვალუტაში. დღგ-ით დასაბეგრი იმპორტის თანხის გაანგარიშებისას საბაჟო ღირებულებას ემატება საბაჟო გადასახადი საბაჟო ღირებულების 12% (თანახმად "საბაჟო ტარიფებისა და გადასახადების შესახებ" კანონის დანართისა №1) – 28.8 აშშ დოლარის ოდენობით ეროვნულ ვალუტაში და საბაჟო მოსაკრებელი საბაჟო ღირებულების 0.15% (თანახმად "საბაჟო მოსაკრებლების შესახებ" კანონის მე-5 მუხლის და მე-9 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად) 0.36 აშშ დოლარის ოდენობით ეროვნულ ვალუტაში. ანუ ერთი ტონა შაქრის დღგ-ით დასაბეგრი იმპორტის თანხა შეადგენს 269.16 აშშ დოლარის (240 + 28.8 + 0.36) ეკვივალენტს ეროვნულ ვალუტაში.

მუხლი 230. გადასახადისაგან გათავისუფლება

1. დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან/და იმპორტის შემდეგი სახეები:

ა) ფინანსური მომსახურების გაწევა;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით გათვალისწინებული ფინანსური მომსახურების მიწოდება.

ბ) ეროვნული და უცხოური ვალუტის (გარდა ნუმიზმატიკური მიზნებით გამოსაყენებლად გათვალისწინებულის) და ფასიანი ქაღალდების მიწოდება ან/და იმპორტი;

პირი აწვდის ან/და აწარმოებს ეროვნული ან უცხოური ვალუტის იმპორტს (ეთქვათ, ყიდულობს აშშ დოლარს, რისთვისაც იხდის გარკვეული რაოდენობის ლარებს). ეს ოპერაცია განთავისუფლებულია დღგ-ისაგან. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ამ კოდექსის მე-17 მუხლის მიხედვით, ფული დღგ-ის მიზნებისათვის საერთოდ არ განეკუთვნება საქონელს და ამ მიზეზით, მისი მიწოდება ისედაც არ წარმოადგენს დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტს. დღგ-ისაგან ასევე განთავისუფლებულია ფასიანი ქაღალდების მიწოდება ან/და იმპორტი. "ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის 32-ე ნაწილის მიხედვით *"ფასიანი ქაღალდი (ფასიანი ქაღალდები) – მიმოქცევადი ფინანსური ინსტრუმენტები და უფლებები, რომელთა საჯარო შეთავაზებაც შესაძლებელია წილობრივი თუ სასესხო ფასიანი ქაღალდების სახით, ან, რომლებიც შეიძლება გარდაიქმნას ასეთებად, ან, რომლებიც არიან ასეთებზე ხელმოწერისა თუ შეძენის უფლების მატარებლები, საინვესტიციო ხელშეკრულებები და ფასიან ქაღალდებთან დაკავშირებული სხვა ინსტრუმენტები და უფლებები".*

გ) საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის გადასაცემი ოქროს იმპორტი;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია პირის მიერ იმ ოქროს იმპორტი, რომელიც მან საქართველოს ეროვნულ ბანკს უნდა გადასცეს.

დ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს აქციზური მარკების მიწოდება ან/და იმპორტი;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ფინანსთა სამინისტროს აქციზური მარკების მიწოდება ან/ და იმპორტი. უნდა ვიგულისხმოთ, რომ ეს განთავისუფლება ეხება ნებისმიერ პირს, რომელიც აწარმოებს აღნიშნულ ოპერაციას (მიწოდებას ან/და იმპორტს).

ე) განძეულობის, ჩამორთმეული ან/და უპატრონო საქონლის, აგრეთვე სახელმწიფოსათვის მემკვიდრეობით მიღებული საქონლის მიწოდება ან/და იმპორტი, რომელთა რეალიზაციით მიღებული შემოსავლები შეიტანება ბიუჯეტში;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია პირის მიერ განძეულობის (განძეული, სხვადასხვა განძი), ჩამორთმეული ან/და უპატრონო საქონლის, აგრეთვე სახელმწიფოსათვის მემკვიდრეობით მიღებული საქონლის მიწოდება ან/და იმპორტი, რომელთა გაყიდვიდან მიღებული შემოსაელები შეიტანება ბიუჯეტში. კანონმდებლობაში განმარტებული არ არის ტერმინი "განძეულობა", საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 192-ე მუხლი განსაზღვრავს ტერმინს "განძი". ამ მუხლის მიხედვით განძი არის აღმოჩენილი საგანი, რომელიც ისე დიდხანს იყო დაფლული, რომ შეუძლებელია მისი მესაკუთრის დადგენა.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 190-ე მუხლით განსაზღვრულია უპატრონო მოძრავი ნივთი. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით *"მოძრავი ნივთი უპატრონოდ ითვლება, თუ უწინდელი მესაკუთრე საკუთრებაზე უარის თქმის მიზნით ნივთის მფლობელობას მიატოვებს"*.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1306-ე მუხლი განსაზღვრავს მემკვიდრეობის ცნებას. ამ მუხლის მიხედვით, მემკვიდრეობას ადგილი აქვს, თუ *"გარდაცვლილი პირის (მამკვიდრებლის) ქონების გადასვლა სხვა პირებზე (მემკვიდრეებზე) ხორციელდება კანონით ან ანდერძით, ანდა ორივე საფუძვლით"*.

ვ) სახელმწიფო ქონების მიწოდება პრივატიზაციის პროგრამის მიხედვით;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ქონების მიწოდება პრივატიზების წესით.

საქართველოს კანონის "სახელმწიფო ქონების პრივატიზების შესახებ" პირველი მუხლი განმარტავს ტერმინს პრივატიზება. *"პრივატიზება – ფიზიკური და იურიდიული პირების ან მათი გაერთიანებების მიერ სახელმწიფო ქონებაზე საკუთრების უფლების შეძენა, რის შედეგად სახელმწიფო კარგავს პრივატიზებული ქონების ფლობის, სარგებლობისა და განკარგვის, ხოლო სახელმწიფო ორგანოები მისი მართვის უფლებებს"*.

ზ) სტიქიური უბედურების, ავარიისა და კატასტროფის ლიკვიდაციის, ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით საქართველოს სახელმწიფო ან/და საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისათვის გადაცემული საქონლის ან/და გრანტების შესახებ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი გრანტის გამცემი ან მიმღები პირის მიერ; მომსახურების გაწევა ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელთაც ზემოაღნიშნული მიზნებისათვის აფინანსებს უცხოური ორგანიზაცია და რომელთა ერთ-ერთ მონაწილე მხარეს

წარმოადგენს საქართველოს აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანო. ამ ქვეპუნქტის მიზნისათვის ხელშეკრულებით მომსახურების გაწევის წესს განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია იმ საქონლის იმპორტი, რომელიც განკუთვნილია სტიქიური უბედურების, ავარიისა და კატასტროფის ლიკვიდაციისათვის და რომლის მიმღებია საქართველოს სახელმწიფო ან/და საზოგადოებრივი ორგანიზაცია (რომელიც განიმარტება ამ კოდექსის 30-ე მუხლით).

დღგ-ისაგან ასევე განთავისუფლებულია ჰუმანიტარული დახმარების სახით შემოტანილი საქონლის იმპორტი, რომლის მიმღები არის სახელმწიფო ან/და საზოგადოებრივი ორგანიზაცია (რომელიც განიმარტება ამ კოდექსის 30-ე მუხლით).

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია "გრანტების შესახებ" საქართველოს კანონის მე-5 მუხლში აღნიშნული ხელშეკრულების შესაბამისად, საქონლის იმპორტი გრანტის გამცემი ("გრანტების შესახებ" საქართველოს კანონი, მუხლი 3) ან გრანტის მიმღები ("გრანტების შესახებ" საქართველოს კანონი, მუხლი 4) პირის მიერ.

დღგ-ისაგან განთავსუფლებულია სტიქიური უბედურების, ავარიისა და კატასტროფის ლიკვიდაციისათვის, ჰუმანიტარული მიზნებით და გრანტის ფარგლებში მომსახურების გაწევა ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელსაც აფინანსებს უცხოური ორგანიზაცია. ხელშეკრულების ერთ-ერთი მონაწილე მხარე უნდა იყოს საქართველოს აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანო. ასეთი მომსახურების გაწევის წესს განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა.

თ) ფიზიკურ პირთა მიერ საქონლის იმპორტი იმ ლიმიტზე ნაკლები ოდენობით, რომელიც დადგენილია საბაჟო გადასახადისაგან გათავისუფლებისათვის;

საქართველოს კანონის "საბაჟო ტარიფებისა და გადასახადების შესახებ" მე-18 მუხლის "ლ" ქვეპუნქტის შესაბამისად, საბაჟო გადასახადისაგან განთავისუფლებულია ფიზიკური პირის მიერ უცხოეთიდან ყოველი შემოსვლისას შემოტანილი 300 ლარამდე ღირებულების საქონელი, საქართველოს პარლამენტის 1996 წლის 13 იანვრის №273-II-ს დადგენილებით (ფიზიკური პირის მიერ საქართველოში შემოტანილი საქონლის დაბეგვრის წესისა და დაბეგვრისაგან განთავისუფლებული საქონლის ნუსხის შესახებ) განსაზღვრული ნუსხის შესაბამისად. პარლამენტის ამ დადგენი-

[illegible]

ი) „ნავთობისა და გაზის შესახებ" საქართველოს კანონით გათვალისწინებული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად განკუთვნილი მოწყობილობა-დანადგარების, სატრანსპორტო საშუალებების, სათადარიგო ნაწილებისა და მასალების იმპორტი, აგრეთვე ზემოაღნიშნული კანონით განსაზღვრული ხელშეკრულებების ან/და ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად გაცემული ლიცენზიების შესაბამისად ინვესტორებისა და საოპერაციო კომპანიებისათვის ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განსახორციელებლად საქონლის/მომსახურების მიწოდება;

დღგ-ისაგან უანთავისუფლებულია, "ნავთობისა და გაზის შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად, იმ მოწყობილობა-დანადგარების, სატრანსპორტო საშუალებების, სათადარიგო ნაწილებისა და მასალების იმპორტი, რომლებიც განკუთვნილია ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად. დღგ-ისაგან ასევე განთავისუფლებულია საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდება შესაბამისი ლიცენზიების მქონე ინვესტორებისათვის და საოპერაციო კომპანიებისათვის ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განსახორციელებლად. ამ ოპერაციების გარდა, სხვა მიზნებისათვის საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდება განთავისუფლებული არ არის დღგ-ისაგან.

კ) საქართველოს საპატრიარქოს მიერ ჯვრის, სანთლის, ხატის, წიგნის, კალენდრისა და სხვა საღვთისმსახურო საგნების მიწოდება, რომლებიც გამოიყენება მხოლოდ რელიგიური მიზნით; საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობა, რესტავრაცია და მოხატვა, აგრეთვე მსოფლიო მემკვიდრეობის საგანძურის ნუსხაში შეტანილი საქართველოს ისტორიისა და კულტურის ძეგლების დაცვისა და აღდგენის სახელმწიფო პროგრამებით გათვალისწინებული სარეკონსტრუქციო, სარესტავრაციო და საკონსერვაციო სამუშაოები და არქეოლოგიური გათხრები;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ყველა იმ საღვთისმსახურო საგნების (საქონლის) მიწოდება, რომლებიც გამოიყენება მხოლოდ რელიგიური მიზნით.

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია მხოლოდ საპატრიარქოს დაკვეთით (და არა სხვა პირის დაკვეთით) ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობა, რესტავრაცია და მოხატვა.

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია მხოლოდ ის ისტორიული და კულტურული ძეგლების სარეკონსტრუქციო, სარესტავრაციო და საკონსერვაციო სამუშაოები, რომლებიც შეტანილია მსოფლიო მემკვიდრეობის საგანძურის ნუსხაში. ეს შეღავათი მოქმედებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული სამუშაოები სახელმწიფო პროგრამით არის გათვალისწინებული.

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია არქეოლოგიური გათხრები.

საქართველოს კანონის "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ" შესაბამისად, კულტურული ძეგლები იყოფა ორ ნაწილად: უძრავ კულტურულ ძეგლებად და მოძრავ კულტურულ ძეგლებად.

კულტურის მოძრავი ძეგლი არის *"მატერიალური კულტურის ძეგლი, რომელსაც გადაადგილება არ უცელის იმ თვისებას, რომლის გამოც მას მიენიჭა მოძრავი ძეგლის სტატუსი და არ წარმოადგენს კულტურის უძრავი ძეგლის განუყოფელ ნაწილს"* (საქართველოს კანონის "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ", მუხლი 3).

კულტურის უძრავი ძეგლი არის *"მატერიალური კულტურის ძეგლი, ან მისი ნაწილი, რომელიც ისტორიულად, ფუნქციურად და კომპოზიციურად შერწყმულია გარემოსთან და რომლის გადაადგილება შეუძლებელია ან დაკავშირებულია რთულ საინჟინრო ღონისძიებებთან და გაუმართლებელია მეცნიერული, ეთიკური და სხვა თვალსაზრისით"* (საქართველოს კანონის "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ", მუხლი 3).

უძრავი ძეგლების კლასიფიკაციაში გამოყოფილია ისტორიული ძეგლის ცნება, რაც ნიშნავს ისტორიულ პროცესთან, მოვლენასთან ან პირთან დაკავშირებულ ადგილს (საქართველოს კანონის "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ" მუხლი 15).

ამავე კანონით განიმარტება ძეგლის რეკონსტრუქცია და რესტავრაცია.

ძეგლის რესტავრაცია ნიშნავს *"ძეგლის დაზიანებული ან დაკარგული ფრაგმენტების მეცნიერული მეთოდებით აღდგენას"* (საქართველოს კანონი "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ", მუხლი 3).

ძეგლის რეკონსტრუქცია ნიშნავს *"ძეგლისათვის მეცნიერულად დასაბუთებულ, მეტ-ნაკლებად დასრულებულ პირვანდელი სახის მიცემას არსებული და ახალი ელემენტების გამოყენებით"* (საქართველოს კანონი "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ", მუხლი 3).

იგივე კანონი განსაზღვრავს არქეოლოგიური გათხრების ცნებას. არქეოლოგიური გათხრები არის *"არქეოლოგიური ძეგლის*

გამოვლენის მიზნით ჩატარებული მიწის ან წყალქვეშა სამუშაოები, რომელთა მიზანია მატერიალური ნაშთების მოკვლევა, ადგილზე ფიქსაცია, აღწერა, ლაბორატორიებსა და საცავებში გადატანა, დამუშავება-გაანალიზება და შესაბამისი სამეცნიერო-დოკუმენტური ანგარიშის მომზადება" (საქართველოს კანონი "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ", მუხლი 3).

ლ) საქონლის ტრანზიტი, რეიმპორტი და დროებით შემოტანა. საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის დროებით შემოტანისას (გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილის „შ" ქვეპუნქტით განსაზღვრული საქონლის, გემების, საჰაერო საფრენი საშუალებების დროებით შემოტანისა, საქართველოს საბაჟო კოდექსის 42-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისად განსაზღვრული საქონლის დროებით შემოტანისა და საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული ვალდებულებების (ბაქო-თბილისი-ჯეიჰანის და ბაქო-თბილისი-ერზრუმის მილსადენების მშენებლობა) შესრულების უზრუნველსაყოფად საქართველოში საქონლის დროებით შემოტანისა), აგრეთვე საქართველოს საბაჟო კოდექსის 42-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისად განსაზღვრული იმ საქონლის დროებით შემოტანისას, რომელსაც გაუგრძელდა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დროებით ყოფნის ვადა, გადაიხდეინება დღგ ან საბაჟო ორგანოს მიერ დაიტოვება საბანკო გარანტია, ხოლო საქართველოდან აღნიშნული საქონლის გატანისას გადასახადის გადამხდელს უბრუნდება დღგ-ის გადახდილი თანხა ან უქმდება საბანკო გარანტია ფაქტობრივად გატანილი საქონლის ღირებულების მიხედვით;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საქონლის ტრანზიტი, რეიმპორტი და დროებითი შემოტანა (აღნიშნული ტერმინები განმარტებულია ამ კოდექსის მე-12 მუხლში). თუ პირი ახდენს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე (განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლით) საქონლის დროებით შემოტანას, ან საქართველოს საბაჟო კოდექსის 42-ე მუხლის მე-4 ნაწილში მოცემულ *(იხ დანართი)* დროებით შემოტანილ საქონელს გაუგრძელდა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დროებით ყოფნის ვადა, მაშინ პირმა უნდა გადაიხადოს დღგ, რომელიც მას დაუბრუნდება ამ საქონლის გატანისას, ან შეუძლია დღგ-ის თანხაზე საბაჟოს წარუდგინოს საბანკო გარანტია, რომელიც გაუქმდება საქონლის გატანის შემთხვევაში. დღგ-ის სრულად დაბრუნება და საბანკო გარანტიის სრულად გაუქმება მოხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დროებით შემოტანილი და საბაჟო ტერიტორიიდან გატანილი საქონლის ღირებულება ერთმანეთს დაემთხვევა. თუ გატანილი სა-

ქონლის ღირებულება იქნება ნაკლები, ვიდრე დროებითი საბაჟო რეჟიმით შემოტანილი, მაშინ განსხვავების შესაბამისი დღგ არ დაბრუნდება და საბანკო გარანტია ამ დღგ-ის ოდენობით არ გაუქმდება.

ზემოთ მოცემული დღგ-ის გადახდის და საბანკო გარანტიის დატოვების სქემა არ მოქმედებს, თუ:

პირი ახდენს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის "შ" ქვეპუნქტში მითითებული დანიშნულების საქონლის შემოტანას;

პირი ახდენს გემებისა და საჰაერო საფრენი საშუალებების დროებით შემოტანას;

პირი ახდენს საქართველოს საბაჟო კოდექსის 42-ე მუხლის მე-4 ნაწილში მოცემული საქონლის დროებით შემოტანას;

პირი ახდენს ბაქო-თბილისი-ჯეიჰანის ან/და ბაქო-თბილისი-ერზრუმის მილსადენების მშენებლობის თაობაზე დადებული საერთაშორისო ხელშეკრულების შესაბამისად, საქართველოს მიერ ნაკისრი ვალდებულებების ფარგლებში საქონლის დროებით შემოტანას.

მ) რეექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის იმპორტი. საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას რეექსპორტისათვის განკუთვნილ საქონელზე გადაიხდევინება დღგ ან საბაჟო ორგანოს მიერ დაიტოვება საბანკო გარანტია ან შესაბამისი ღირებულების შემოტანილი საქონელი გარანტიის სახით, ხოლო საქართველოდან აღნიშნული საქონლის გატანისას უქმდება საბანკო გარანტია, გადასახადის გადამხდელს საბაჟო ორგანოს მიერ უბრუნდება დღგ-ის გადახდილი თანხა ან გარანტიის სახით დატოვებული საქონელი ფაქტობრივად გატანილი საქონლის ღირებულების მიხედვით;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია იმ საქონლის იმპორტი, რომელიც განკუთვნილია საქონლის რეექსპორტისათვის (ტერმინი განსაზღვრულია ამ კოდექსის მე-12 მუხლში). თუ პირი ახდენს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანას რეექსპორტისათვის, მან უნდა გადაიხადოს დღგ ან გარანტიის სახით საბაჟოს დაუტოვოს დღგ-ის შესაბამისი ღირებულების საქონელი, რომელიც მას დაუბრუნდება ამ საქონლის გატანისას, ან შეუძლია დღგ-ის თანხაზე საბაჟოს წარუდგინოს საბანკო გარანტია, რომელიც გაუქმდება საქონლის გატანის შემთხვევაში. დღგ-ის გარანტიის სახით დატოვებული საქონლის სრულად დაბრუნება და საბანკო გარანტიის სრულად გაუქმება მოხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შემოტანილი და საბაჟო ტერიტორიიდან გატანილი

საქონლის ღირებულება ერთმანეთს დაემთხვეოდეს. თუ გატანილი საქონლის ღირებულება იქნება ნაკლები, ვიდრე იქნა შემოტანილი, მაშინ განსხვავების შესაბამისი დღგ ან/და გარანტიის სახით დატოვებული საქონელი არ დაბრუნდება და საბანკო გარანტია ამ დღგ-ის ოდენობით არ გაუქმდება.

ნ) საექსპორტო პროდუქციის დასამზადებლად განკუთვნილი ნედლეულისა და ნახევარფაბრიკატების, აგრეთვე ტარა-შესაფუთი მასალის იმპორტი ფაქტობრივად ექსპორტირებული მზა პროდუქციის მოცულობის ფარგლებში. აღნიშნული ნედლეულის, ნახევარფაბრიკატებისა და ტარა-შესაფუთი მასალის საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანისას ხდება დღგ-ის გადახდევინება ან საბანკო გარანტიის დატოვება, ხოლო საქართველოდან მზა პროდუქციის გატანისას გადასახადის გადამხდელს საბაჟო ორგანოს მიერ უბრუნდება დღგ-ის გადახდილი თანხა ან უქმდება საბანკო გარანტია ფაქტობრივად ექსპორტირებული მზა პროდუქციის მოცულობის მიხედვით;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია იმ ნედლეულის, ნახევარფაბრიკატების და ტარა-შესაფუთი მასალის იმპორტი, რომელიც განკუთვნილია საექსპორტო პროდუქციის დასამზადებლად. განთავისუფლება ეხება იმ რაოდენობას, რომელიც ფაქტობრივად გამოყენებული იქნება ექსპორტირებულ მზა პროდუქციაში. თუ პირი ახდენს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე ნედლეულის, ნახევარფაბრიკატების და ტარა-შესაფუთი მასალების იმპორტს საექსპორტო პროდუქციის საწარმოებლად, მან უნდა გადაიხადოს დღგ, რომელიც მას დაუბრუნდება მზა პროდუქციის ექსპორტისას, ან შეუძლია დღგ-ის თანხაზე საბაჟოს წარუდგინოს საბანკო გარანტია, რომელიც გაუქმდება წარმოებული მზა პროდუქციის ექსპორტირების შემთხვევაში. დღგ-ის სრულად დაბრუნება და საბანკო გარანტიის სრულად გაუქმება მოხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ექსპორტირებული მზა პროდუქცია შეესაბამება იმ რაოდენობას, რომლის საწარმოებლადაც იქნა იმპორტირებული ნედლეული, ნახევარფაბრიკატები და ტარა-შესაფუთი მასალები. თუ ექსპორტირებული მზა პროდუქცია არის ნაკლები, ვიდრე იმ საქონლის რაოდენობა, რომლის წარმოებისთვისაც იქნა იმპორტირებული ნედლეული, ნახევარფაბრიკატები და ტარა-შესაფუთი მასალები, განსხვავების შესაბამისი დღგ არ დაბრუნდება და საბანკო გარანტია ამ დღგ-ის ოდენობით არ გაუქმდება.

ო) საქართველოს არარეზიდენტების მიერ დაფუძნებული იმ სანაოსნო (გემთმფლობელი) საწარმოების მიერ სამუშაოს შესრუ-

ლება ან მომსახურების გაწევა, რომლებიც საქართველოს ტერიტორიაზე არ ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას და რომელთა გემიც (გემებიც) დაცურავს საქართველოს სახელმწიფო ალმით;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია მომსახურების მიწოდება იმ სანაოსნო საწარმოს მიერ, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობას (თანახმად საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლის, მე-4 ნაწილისა) არ ეწევა საქართველოს ტერიტორიაზე, რომლის დამფუძნებელი(ები) არის (არიან) საქართველოს არარეზიდენტი(ები) (საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლი, ნაწილი 7) და რომლის გემი (გემები) დაცურავს საქართველოს სახელმწიფო ალმით.

ტერმინის "სანაოსნო საწარმო" განმარტება არ მოიძებნა. საქართველოს საზღვაო კოდექსის მე-7 მუხლით განმარტებულია სანაოსნო კომპანია. ამ მუხლის მიხედვით *"სანაოსნო კომპანია არის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ წესით რეგისტრირებული იურიდიული პირი".* ამავე კოდექსის მიხედვით გემი, რომელიც დაცურავს საქართველოს სახელმწიფო ალმით, არის საქართველოს ეროვნული კუთვნილება და მის მიმართ მოქმედებს საქართველოში დაკანონებული საკუთრების ყველა ფორმა.

ჰ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 0102 10, 0103 10 000, 0104 10 100, 0104 20 100, 0105 11, 0511 10 000, 0602 10, 2503 00, 2803 00, 3101 00 000, 3103, 3104, 3105, 3808 10, 3808 20 (გარდა 3808 20 100-ისა), 3808 30 კოდებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი, აგრეთვე ამ კოდებით გათვალისწინებული საქონლის მიწოდება;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურაში მითითებული შემდეგი საქონლის იმპორტი და მიწოდება:

0102 10 – მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვი, ცოცხალი, წმინდაჯიშიანი (წმინდასისხლიანი) სანაშენე;

0103 10 000 – ღორები ცოცხალი, წმინდაჯიშიანი (წმინდასისხლიანი) სანაშენე;

0104 10 100 – ცხვრები ცოცხალი, წმინდაჯიშიანი (წმინდასისხლიანი) სანაშენე;

0104 20 100 - თხები ცოცხალი, წმინდაჯიშიანი (წმინდასისხლიანი) სანაშენე;

0105 11 – allus domestus (შინაური ქათამი) სახეობის შინაური ფრინველები, ცოცხალი;

0511 10 000 – ხარის სპერმა;

0602 10 – დაუფესვიანებელი კალმები და გადანაწვენები;

2503 00 – გოგირდი ყველა სახისა, სუბლიმირებული, დალექილი ან კალოიდური გოგირდის გარდა;

2803 00 – ნახშირბადი (მურები და ნახშირბადის სხვა ფორმები საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურაში სხვა ადგილას დაუსახელებელი);

3101 00 000 – სასუქები ცხოველური ან მცენარეული წარმოშობისა, შერეული ან შეურეველი, ქიმიურად დამუშავებული ან დაუმუშავებელი; სასუქები, მიღებული მცენარეული ან ცხოველური წარმოშობის პროდუქტების შერევით ან ქიმიური დამუშავებით;

3103 – სასუქები მინერალური ან ქიმიური, ფოსფოროვანი;

3104 – სასუქები მინერალური ან ქიმიური, კალიუმიანი;

3105 – სასუქები მინერალური ან ქიმიური, ორი ან სამი მკეებაი ელემენტის – აზოტის, ფოსფორის და კალიუმის შემცველობით; სხვა სასუქები; ამ ჯგუფის საქონელი აბებად ან ანალოგიურ ფორმებში ან შესაფუთებში ბრუტო მასით არა უმეტესი 10 კგ-ისა;

3808 10 – ინსექტიციდები;

3808 20 – ფუნგიციდები (გარდა 3808 20 100-ისა – პრეპარატები სპილენძის ნაერთების საფუძველზე);

3808 30 – ჰერბიციდები, აღმოცენების საწინააღმდეგო საშუალებები და ზრდის რეგულატორები მცენარეებისათვის.

ე) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00, 0602 90 100, 0713 31 100, 0713 32 100, 0713 33 100, 0713 39 100, 1001 90 910, 1003 00 100, 1206 00, 1209 2, 1209 23, 1209 91, 2833 25 000, 3808 20 100 კოდებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და საქართველოს სოფლის მეურნეობის სამინისტროს მიერ დამტკიცებული ყოველწლიური კვოტების მიხედვით, აგრეთვე ამ კოდებით გათვალისწინებული საქონლის მიწოდება;

ყოველწლიურად ფინანსთა და სოფლის მეურნეობის სამინისტროები გამოსცემენ ერთობლივ ბრძანებას კვოტების დამტკიცების შესახებ. მაგალითად, 2005 წლისათვის ეს ბრძანება არის № 2-106/293. ერთობლივ ბრძანებაში მოცემულია საქონლის ჩამონათვალი იმ რაოდენობების მითითებით, რომლებიც განთავისუფლებულია დღგ-ისაგან. საქონლის ეს ჩამონათვალია:

0407 00 – ფრინველის კვერცხი, ნაჭუჭით, ახალი, დაკონსერვებული ან მოხარშული (ბრძანებაში მოყვანილია დაზუსტება და მითითებულია, რომ კვოტა ეხება საინკუბაციო კვერცხს);

0602 90 100 – სოკოს მიცელიუმი;

0713 31 100 – დასათესად განკუთვნილი ლობიო vigna mungo (L.) ან vigna radiata (L.) vilczek სახეობისა;

0713 32 100 – დასათესად განკუთვნილი ლობიო წვრილი წითელი (აზუკი) (faseulus ან vigna angularis);

0713 33 100 – დასათესად განკუთვნილი ლობიო ჩვეულებრივი (ფასეულუს ვულგარის);

0713 39 100 – დასათესად განკუთვნილი სხვა პარკოსანი ბოსტნეული;

1001 90 910 – ხორბალი რბილი და მესლინი სათესლე;

1003 00 100 – ქერი სათესლე;

1206 00 – თესლი მზესუმზირისა, დამსხვრეული ან დაუმსხვრეველი;

1209 22 – თესლი სამყურასი, 1209 2 - 1209 21 – თესლი იონჯასი;

1209 23 – თესლი შერიისა;

1209 91 – თესლი ბოსტნეული კულტურებისა;

2833 25 000 – სულფატები სპილენძისა;

3808 20 100 – პრეპარატები სპილენძის ნაერთების ფუძესე.

რ) სახელმწიფო რეგულირებადი ფასებითა და ტარიფებით საქალაქო და შიგარაიონულ მარშრუტებზე სამგზავრო ტრანსპორტით (გარდა ტაქსისა) მომსახურება;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია სამგზავრო ტრანსპორტით (გარდა ტაქსისა) მომსახურება საქალაქო და შიდარაიონულ იმ მარშრუტებზე, რომლებზეც მგზავრობის ფასებსა და ტარიფებს არეგულირებს სახელმწიფო. ქალაქ თბილისისათვის ასეთი რეგულირება დაწესებულია თბილისის საკრებულოს 2000 წლის 2 მარტის გადაწყვეტილებით №3-13 "კომუნალური მომსახურებისა და შიდასაქალაქო ტრანსპორტით მგზავრთა გადაყვანის ტარიფების შესახებ".

ს) საგანმანათლებლო დაწესებულებათა მიერ გაწეული განათლების მომსახურება, სამეცნიერო და საგანმანათლებლო საქმიანობისათვის გამოთვლითი ტექნიკის, ხელსაწყო-დანადგარებისა და ქიმიური რეაქტივების იმპორტი;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საგანმანათლებლო დაწესებულების მიერ გაწეული საგანმანათლებლო მომსახურების მიწოდება. განათლების შესახებ 1997 წლის კანონის 24-ე მუხლის მიხედვით *"საგანმანათლებლო დაწესებულება შეიძლება დაფუძნდეს როგორც საჯარო სამართლის, ისე კერძო სამართლის იურიდიული პირის ფორმით"*. საგანმანათლებლო დაწესებულებების ლიცენზირების, აკრედიტაციისა და სხვა წესებს განსაზღვრავენ

კანონები: განათლების შესახებ (1997 წლის, 27 ივნისი); დაწყებითი პროფესიული განათლების შესახებ (1998 წლის 9 დეკემბერი); უმაღლესი განათლების შესახებ (2004 წლის 21 დეკემბერი); ზოგადი განათლების შესახებ (2005 წლის 8 აპრილი).

დღგ-ისაგან ასევე განთავისუფლებულია სამეცნიერო და საგანმანათლებლო საქმიანობისათვის ტექნიკის, ხელსაწყო-დანადგარებისა და ქიმიური რეაქტივების იმპორტი.

ტ) დაკრძალვასთან დაკავშირებული რიტუალური (მათ შორის, ავტოტრანსპორტით) მომსახურება;

დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია დაკრძალვასთან დაკავშირებული რიტუალური მომსახურება (ავტოტრანსპორტით მომსახურების ჩათვლით).

უ) სამედიცინო მომსახურება, უპატრონო ბავშვთა სახლებში ბავშვთა მოვლა-პატრონობის, ავადმყოფთა, ინვალიდთა ან/და ღრმად მოხუცებულთა მოვლა-პატრონობის მომსახურება ან/და ჯანდაცვის სახელმწიფო პროგრამებით გათვალისწინებული ღონისძიებები;

დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია სამედიცინო მომსახურების მიწოდება. სამედიცინო მომსახურების სახეები განსაზღვრულია საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრის 2000 წლის 3 ოქტომბრის ბრძანებით № 131/ნ "სამედიცინო მომსახურების დარგობრივი კლასიფიკატორის დამტკიცების შესახებ".

დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია უპატრონო ბავშვთა სახლებში მყოფი ბავშვების, ავადმყოფების, ინვალიდებისა და ღრმად მოხუცებულთა მოვლა-პატრონობის მომსახურება. 2001 წლის 20 ივნისს 1995 წლის კანონში "ინვალიდთა სოციალური დაცვის შესახებ" შევიდა ცვლილება და ტერმინი "ინვალიდი" შეიცვალა ტერმინით "შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირი". აქედან გამომდინარე, კანონმდებლობაში (საქართველოს კანონი "შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა სოციალური დაცვის შესახებ") ამჟერად განმარტებულია ტერმინი "შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირი" – *"ადამიანი, რომელსაც დაავადების, ტრავმის, გონებრივი თუ ფიზიკური დეფექტის შედეგად დარღვეული აქვს ორგანიზმის სასიცოცხლო ფუნქციები ჯანმრთელობის მეტ-ნაკლებად მოშლის გამო, რაც განაპირობებს პროფესიული შრომის უნარის სრულ ან ნაწილობრივ დაკარგვას ანდა ყოფა-ცხოვრების არსებით გაგრძელებას".*

სამწუხაროდ, პირთა მოხუცებულთა და ღრმად მოხუცებულთა კატეგორიაში გადასვლის კრიტერიუმი ვერ მოიძებნა.

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ჯანდაცვის სახელმწიფო პროგრამებით გათვალისწინებული ღონისძიებები.

ფ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 4901, 4902, 4903 00 000 და 4904 00 000 კოდებში მითითებული საქონლის (წიგნების, ჟურნალ-გაზეთების) მიწოდება, იმპორტი, რეალიზაციის მომსახურების, ბეჭდვის მომსახურების ან/და ჟურნალ-გაზეთების მიერ სარეკლამო მომსახურების გაწევა. საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 4820 20 000 კოდში მითითებული საქონლის (რვეულების) მიწოდება. საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 4801 00, 4802 52 200 ან/და 4810 21 000 კოდებში აღნიშნული საქონლის იმპორტი;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურაში მითითებული შემდეგი საქონლის იმპორტი, მიწოდება და რეალიზაციის მომსახურების მიწოდება:

4901 – ნაბეჭდი წიგნები, ბროშურები, ფურცლები და ანალოგიური ნაბეჭდი მასალები, ბროშურების ან ცალკეული ფურცლების სახით;

4902 – გაზეთები, ჟურნალები და სხვა პერიოდული გამოცემები, ილუსტრირებული ან არაილუსტრირებული, სარეკლამო მასალის შემცველი ან მათ გარეშე;

4903 00 000 – წიგნი-სურათები, სახატაო ან გასაფერადებელი წიგნები, საბავშვო;

4904 00 000 – ნოტები, დაბეჭდილი ან ხელნაწერი, აკინძული ან აუკინძაი, ილუსტრირებული ან არაილუსტრირებული.

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ბეჭდვის მომსახურების ან/და ჟურნალ-გაზეთების მიერ სარეკლამო მომსახურების გაწევა.

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია რვეულების (4820 00 000) მიწოდება.

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურაში მითითებული შემდეგი საქონლის იმპორტი:

4801 00 – ქაღალდი გაზეთისა რულონებად ან ფურცლებად;

4802 52 200 - ქაღალდი 1 მ^2-ის მასით 40გ ან მეტი, მაგრამ არა უმეტესი 150 გრამისა რულონებად;

4810 21 000 - ქაღალდი ცარცირებული მსუბუქი.

ქ) 16 წლამდე ასაკის ფიზიკური პირის სახელოვნებო და სასპორტო სწავლების მომსახურება, აგრეთვე სკოლამდელ დაწესებულებებში ბავშვთა მოვლა-პატრონობის მომსახურება;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია 16 წლამდე ფიზიკური პირისათვის სასპორტო სწავლების მომსახურების გაწევა.

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია სკოლამდელ დაწესებულებებში ბავშვთა მოვლა-პატრონობის მომსახურება.

ღ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 1211 10 000, 1211 20 000, 1301 10 000, 1301 20 000, 1504 20, 1515 30, 1520 და 1702 11 000 კოდებში მითითებული საქონლის, 28-ე და 29-ე ჯგუფებში წარმოდგენილი სამკურნალო (ფარმაცევტული) ნედლეულისა და სუბსტანციების, 30-ე ჯგუფით გათვალისწინებული ფარმაცევტული პროდუქციის (გარდა საღეჭი რეზინისა), მათ შორის, ვაქცინების, 3912 12 000, 3912 31 000, 7010 10 000, 7010 94 790 და 9602 00 000 (ჟელატინის კაფსულები) კოდებში აღნიშნული საქონლის მიწოდება ან/და იმპორტი;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურაში მითითებული შემდეგი საქონლის იმპორტი ან/და მიწოდება:

1211 10 000 – ფესვები ძირტკბილასი;

1211 20 000 – ფესვები ჟენშენისა;

1301 10 000 – შელაქი ბუნებრივი გაუსუფთაებელი;

1301 20 000 – გუმიარაბიკი;

1504 20 – თევზის ქონი, ცხიმი და მათი ფრაქციები, გარდა ქონისა თევზის ღვიძლისაგან;

1515 30 – ზეთი აბუსალათინისა და მისი ფრაქციები;

1520 – (1520 00 000) – გლიცერინი ნედლი; გლიცერინის წყალი და გლიცერინის თუთქი;

1702 11 000 – ლაქტოზა და ლაქტოზას სიროფი ლაქტოზას შემცველობით 99 მას.% ან მეტი, გამოხატული როგორც უწყლო ლაქტოზა, მშრალ ნივთიერება'სე გადაანგარიშებით;

28-ე ჯგუფი – ქიმიური ელემენტები (დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ამ ჯგუფიდან მხოლოდ სამკურნალო (ფარმაცევტული) ნედლეული და სუბსტანციები);

29-ე ჯგუფი – ნახშირწყალბადები და მათი ჰალოგენირებული, სულფირებული, ნიტერირებული ან ნიტროზირებული წარმოებულები (დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ამ ჯგუფიდან მხოლოდ სამკურნალო (ფარმაცევტული) ნედლეული და სუბსტანციები);

30-ე ჯგუფი:

3001–ჯირკვლები და სხვა ორგანოები, განკუთვნილი ორგანოთერაპიისათვის, გამომშრალები, ფხვნილად დაქუცმაცებული ან დაუქუცმაცებელი; ჯირკვლების ან სხვა ორგანოების ან მათი სეკრეტების ექსტრაქტები, განკუთვნილი ორგანოთერაპიისათვის; ჰეპარინი და მისი მარილები; სხვა ნივთიერებები ადამიანური ან ცხოველური წარმოშობისა, განკუთვნილი თერაპიული ან პროფილაქტიკური მიზნებისათვის, სხვა ადგილას დაუსახელებელი;

3002 – სისხლი ადამიანისა; სისხლი ცხოველებისა, მომზადებული თერაპიული, პროფილაქტიკური ან დიაგნოსტიკური მიზნით გამოსაყენებლად; იმუნური შრატები (ანტიშრატები) და სისხლის სხვა ფრაქციები და მოდიფიცირებული იმუნოლოგიური პროდუქტები, მათ შორის მიღებული ბიოტექნოლოგიური გზით; ვაქცინები, ტოქსინები, მიკროორგანიზმის კულტურები (საფუარების გარდა) და ანალოგიური პროდუქტები;

3003 – სამკურნალო საშუალებები (წამლები) (3002,3005 ან 3006 სასაქონლო პოზიციების საქონლის გარდა), შემდგარი ორი ან მეტი კომპონენტის ნარევისაგან, თერაპიული ან პროფილაქტიკური მიზნებით გამოსაყენებლად, ოღონდ დაუფასოებელი დოზირებული სამკურნალო ფორმების სახით ან შესაფუთებში საცალო გაყიდვისათვის;

3004 - სამკურნალო საშუალებები (წამლები) (3002,3005 ან 3006 სასაქონლო პოზიციების სამკურნალო საშუალებების გარდა), შედგენილი შერეული ან შეურეველი პროდუქტებისაგან, თერაპიული ან პროფილაქტიკური მიზნებით გამოსაყენებლად, დაფასოებული დოზირებული სამკურნალო ფორმების სახით ან შესაფუთებში საცალო გაყიდვისათვის;

3005 – ბამბა, დოლბანდი, ბანდები და ანალოგიური ნაწარმი (მაგალითად, გადასახვევი მასალა, ლეიკოსალბუნები, ცხელსაფენები), გაჟღენთილი ან დაფარული ფარმაცევტული ნივთიერებებით, დაფასოებული ფორმებად ან შეფუთული საცალო გაყიდვისათვის, განკუთვნილი მედიცინაში, ქირურგიაში, სტომატოლოგიაში ან ვეტერინარიაში გამოსაყენებლად;

3006 ფარმაცევტული პროდუქცია, მოხსენიებული მოცემული ჯგუფის მე-4 შენიშვნაში.

(დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია 30-ე ჯგუფის მხოლოდ ფარმაცევტული პროდუქცია ვაქცინების ჩათვლით, მაგრამ საღეჭი რეზინების გარდა).

3912 12 000 – ცელულოზა და მისი ქიმიური წარმოებულები პირველადი ფორმით, სხვა ადგილას დაუსახელებელი პლასტიფიცირებული;

3912 31 000 – კარბოქსილმეთილცელულოზა და მისი მარილები;

7010 10 000 – ამპულები;

7010 94 790 – ქილები არა უმეტეს 0.055 ლიტრისა;

9602 00 000 – ამ კოდიდან მხოლოდ ჟელანტინის კაფსულები.

ჟ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8419 20 000, 9001 30 000, 9001 40, 9001 50, 9018-9022, 9025 11 910 და 940290000 კოდებში აღნიშნული საქონლის, 8713 და 8714 20 000 კოდებში მითითებული ინვალიდთა ეტლების, იოდირებული მარილის, რენტგენის ფირების, ინსულინის შპრიცების (ნემსების), სადიაგნოსტიკო ტესტ-სისტემების გლუკომეტრების (რომელთა ტესტ-სისტემები რეგისტრირებულია საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს მიერ) მიწოდება ან/და იმპორტი;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურაში მითითებული შემდეგი საქონლის იმპორტი ან/და მიწოდება:

8419 20 000 – სტერილიზატორები სამედიცინო, ქირურგიული ან ლაბორატორიული;

9001 30 000 – კონტაქტური ლინზები;

9001 40 - სათვალის ლინზები მინისაგან;

9001 50 – სათვალის მინები სხვა მასალისაგან;

9018 – ხელსაწყოები და მოწყობილობები მედიცინაში, ქირურგიაში, სტომატოლოგიაში ან ვეტერინარიაში გამოსაყენებელი, სცინტიგრაფიული აპარატურის ჩათვლით, ელექტროსამედიცინო სხვა აპარატურა და მხედველობის გამოსაკვლევი სხვა ხელსაწყოები;

9019 – აპარატურა მექანოთერაპიის; აპარატები მასაჟებისათვის; აპარატურა პროფესიონალურ ვარგისიანობაზე ფსიქოლოგიური ტესტებისა; აპარატურა ოზონური, ჟანგბადისა და აეროზოლური თერაპიისათვის, აპარატურა ხელოვნური სუნთქვის ან სხვა სასუნთქი თერაპიისათვის;

9020 00 – აპარატურა სასუნთქი სხვა და აირის ნიღბები, გარდა დამცველი ნიღბებისა, მექანიკური დეტალებისა და გამოსაცელელი ფილტრების გარეშე;

9021 – სამარჯვები ორთოპედიული, ყავარჯნების, ქირურგიული ქამრების და არტახების ჩათვლით; სალტეები და მოტეხილობის სამკურნალო სხვა სამარჯვები; სხეულის ხელოვნური ნაწილები; სმენის აპარატები და სხვა სამარჯვები, რომლებსაც სხეულზე

ატარებენ, ან ინპლატირებულია სხეულში განუეითარებელი ან დაკარგული ორგანოს კომპენსაციისათვის;

9022 – აპარატურა, რომელიც დაფუძნებულია რენტგენული ალფა-, ბეტა-, ან გამა- გამოსხივების გამოყენებაზე, განკუთვნილი ან არაგანკუთვნილი სამედიცინო, ქირურგიული, სტომატოლოგიური ან ვეტერინარული გამოყენებისათვის, რენტგენოგრაფიული ან რადიოთერაპიული აპარატურის, რენტგენის მილაკების და რენტგენული გამოსხივების სხვა გენერატორების, მაღალი ძაბვის გენერატორების, მართვის დაფებისა და პულტების, ეკრანების, გამოსაკვლევი ან სამკურნალო მაგიდების, სავარძლებისა და ანალოგიური ნაწარმის ჩათვლით.

9025 11 910 – საავადმყოფო და ვეტერინარული თერმომეტრები;

9402 90 000 – აეჯი სამედიცინო, ქირურგიული, სტომატოლოგიური ან ვეტერინალური (მაგალითად, საოპერაციო მაგიდები, გასასინჯი მაგიდები, საავადმყოფოს საწოლები მექანიკური სამარჯვებით); საპარიკმახერო და ანალოგიური საავარძლები ბრუნვის, მობრუნების, აწევისა და დახრის სამარჯვებით; ზემოთ ჩამოთვლილი ნაწარმის ნაწილები; (გარდა სტომატოლოგიური, საპარიკმახერო ან ანალოგიური საავარძლებისა და მათი ნაწილებისა);

8713 – ხეიბართა ეტლები ძრავით ან სხვა გადასაადგილებელი მექანიზმებით აღჭურვილი ან აღუჭურველი;

8714 20 000 – ხეიბართა ეტლების ნაწილები;

დღგ-ისაგან ასევე განთავისუფლებულია იოდირებული მარილის, რენტგენის ფირების, ინსულინის შპრიცების (ნემსების), სადიაგნოსტიკო ტესტ-სისტემების გლუკომეტრების მიწოდება ან/და იმპორტი, რომელთა ტესტ-სისტემები რეგისტრირებულია საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს მიერ.

შ) იმ საქონლის იმპორტი ან/და დროებით შემოტანა, რომელიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ და მასთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობათა დიპლომატიური და ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალის (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის, იმ სახით, რა სახითაც ასეთი გათავისუფლება გათვალისწინებულია შესაბამისი საერთაშორისო შეთანხმებებით, რომელთა მონაწილეც არის საქართველო; უცხოეთში საქართველოს დიპლომატიურ წარმომადგენლობათა ქონების იმპორტი; პირადი მოხმარების საგნებისა და საყოფაცხოვრებო ნივთების იმპორტი და დროებით შემოტანა, რომლებიც განკუთვნილია ნავთობისა და გაზის ძებნა-ძიებისა და მოპოვების

სამუშაოებში დასაქმებული უცხო ქვეყნის მოქალაქეების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საქონლის იმპორტი ან/და დროებითი შემოტანა (განმარტებულია ამ კოდექსის მე-12 მუხლში), რომელიც განკუთვნილია საქართველოში უცხოეთის დიპლომატიური და მათთან გათანაბრებული წარმომადგენლობების ოფიციალური სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობათა დიპლომატიური და ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალის (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის, იმ შესაბამისი საერთაშორისო შეთანხმებების ფარგლებში, რომელთა მონაწილეც არის საქართველო.

წარმომადგენლობის დიპლომატიურ სტატუსს არეგულირებს "ვენის კონვენცია დიპლომატიური ურთიერთობების შესახებ". ამ კონვენციის მიხედვით *"დიპლომატიური პერსონალის წევრები არიან წარმომადგენლობის პერსონალის წევრები, რომლებთაც გააჩნიათ დიპლომატიური სტატუსი"*.

ამავე კონვენციის შესაბამისად, *"ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალის წევრები არიან წარმომადგენლობის პერსონალის წევრები, რომლებიც ადმინისტრაციულ-ტექნიკურ მომსახურებას უწევენ წარმომადგენლობას"*.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია ტერმინი "ოჯახი" (მუხლი 12, ნაწილი 8), რომელიც შეგვიძლია გამოვიყენოთ "ოჯახის წევრები"-ს განსაზღვრისას. საქართველოს კანონი "დიპლომატიური სამსახურის შესახებ" არეგულირებს საქართველოს დიპლომატიური სამსახურის საქმიანობას. ამ კანონით განსაზღვრულია ტერმინი "ოჯახის წევრები". *"ოჯახის წევრი – დიპლომატიური მოსამსახურის მეულღე, არასრულწლოვანი შვილები და მეურვეობის ან მზრუნველობის ქვეშ მყოფი პირები"*. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის განმარტებას დაბეგვრის მიზნებისათვის აქვს უპირატესი ძალა, მაგრამ იგი იძლევა "ოჯახის" და არა "ოჯახის წევრების" განმარტებას. "ოჯახის წევრების" განმარტებას იძლევა საქართველოს კანონი "დიპლომატიური სამსახურის შესახებ". გაუგებარია, ამ შემთხვევაში რომელი განმარტებით უნდა ვიხელმძღვანელოთ.

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია უცხოეთში საქართველოს დიპლომატიურ წარმომადგენლობების ქონების იმპორტი (განმარტებულია საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლში);

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ნავთობისა და გაზის ძებნა-ძიებისა და მოპოვების სამუშაოებში დასაქმებული უცხო ქვეყნის მოქალაქეების და მათთან მცხოვრები ოჯახის წევრების პირა-

დი სარგებლობისათვის პირადი მოხმარების საგნებისა და საყოფაცხოვრებო ნივთების იმპორტი და დროებითი შემოტანა.

ჩ) სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ სოფლის მეურნეობის პროდუქციის პირველადი მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე);

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული (საქმით დატვირთული) პირის (განმარტებულია ამ კოდექსის მე-12 მუხლით) მიერ იმ სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიწოდება, რომელიც არ არის სამრეწველო წესით გადამუშაებული (არ მოხდა საქონლის საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურით გათვალისწინებული კოდის შეცვლა). დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ასეთი პროდუქტის პირველადი მიწოდება (არა შეძენილი პროდუქტის მიწოდება).

ც) ჩვილ ბავშვთა კვების პროდუქტების ან/და ბავშვთა ჰიგიენის ნაწარმის მიწოდება ან/და იმპორტი, რომლებიც საბითუმო და საცალო წესით მიწოდებისას მარკირებულია ასეთად;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია იმ საქონლის მიწოდება ან/და იმპორტი, რომელიც განკუთვნილია ჩვილი ბავშვების კვებისა და ბავშვთა ჰიგიენისათვის. აუცილებელი პირობაა, რომ აღნიშნული საქონელი ასეთად უნდა იყოს მარკირებული, როდესაც ხდება მისი საბითუმო ან საცალო წესით მიწოდება.

საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 159-ე მუხლის შესაბამისად, ჩვილი ბავშვი არის 1 წლამდე ასაკის ბავშვი. "ბავშვთა ბუნებრივი კვებისა და ხელშეწყობის შესახებ, ხელოვნური საკვების მოხმარების შესახებ" საქართველოს კანონის მიხედვით ჩვილი ბავშვი 12 თვემდე ასაკის ბავშვია.

"შვილად აყვანის შესახებ" და"ობოლ და მშობელთა მზრუნველობამოკლებულ ბავშვთა შვილობილად აყვანის შესახებ" საქართველოს კანონების მიხედვით, ბავშვი არის 18 წლამდე ასაკის ფიზიკური პირი.

საქართველოს კანონის "ფასებისა და ფასწარმოქმნის შესახებ" მიხედვით, საქონლის (მომსახურების) საბითუმო წესით მიწოდებისას იგი არასაბოლოო მოხმარებისთვისაა განკუთვნილი, ხოლო საცალო წესით მიწოდებისას ხდება საქონლის (მომსახურების) მიწოდება საბოლოო მოხმარებისათვის. ეს კანონი 2005 წლის 3 ივნისს ძალადაკარგულად გამოცხადდა "თავისუფალი ვაჭრობისა და კონკურენციის შესახებ" საქართველოს კანონით.

ძ) დიაბეტური პურის მიწოდება ან/და იმპორტი, რომელიც საბითუმო და საცალო წესით მიწოდებისას მარკირებულია ასეთად;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია დიაბეტური პურის მიწოდება ან/და იმპორტი. აუცილებელი პირობაა, რომ აღნიშნული საქონელი ასეთად უნდა იყოს მარკირებული, როდესაც ხდება მისი საბითუმო ან საცალო წესით მიწოდება.

წ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8701 90 110 – 8701 90 500 კოდებში აღნიშნული ტრაქტორისათვის განკუთვნილი საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8706 00 190, 8706 00 990, 8707 90 100, 8707 90 900, 8708 10 900, 8708 29 100, 8708 29 900, 8708 31 100, 8708 31 910, 8708 31 990, 8708 39 100, 8708 39 900, 8708 40 100, 8708 40 900, 8708 50 900, 8708 60 100, 8708 60 910, 8708 60 990, 8708 70 100, 8708 80 100, 8708 80 900, 8708 91 100, 8708 91 900, 8708 92 100, 8708 92 900, 8708 93 100, 8708 93 900, 8708 94 100, 8708 94 900, 8708 99 100, 8708 99 300, 8708 99 500, 8708 99 920 და 8708 99 980 კოდებში აღნიშნული შასის, ძარის, ნაწილებისა და მოწყობილობების, აგრეთვე საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8432 90 და 8433 90 000 კოდებში მითითებული საქონლის იმპორტი;

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია 8701 90 110 – 8701 90 500 კოდებში აღნიშნული ტრაქტორისათვის (ტრაქტორები სასოფლო-სამეურნეო სამუშაოებისათვის (გეერდით მაყალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორების გარდა) და ტრაქტორები სატყეო მეურნეობისათვის, ბორბლიანი)

	- - ახლები, ძრავის სიმძლავრით:
870190110	- - არა უმეტესი 18 კვტ-ისა
870190150	- - 18 კვტ-ზე მეტი, მაგრამ არა უმეტესი 25 კვტ-ისა
870190210	- - 25 კვტ-ზე მეტი, მაგრამ არა უმეტესი 37 კვტ-ისა
870190250	- - 37 კვტ-ზე მეტი, მაგრამ არა უმეტეს 59 კვტ-ისა
870190310	- - 59 კვტ-ზე მეტი, მაგრამ არა უმეტეს 75 კვტ-ისა
870190350	- - 75 კვტ-ზე მეტი, მაგრამ არა უმეტეს 90 კვტ-ისა
870190390	- - - 90 კვტ-ზე მეტი
870190500	- - - ექსპლუატაციაში ნამყოფი

შასის, ძარის, ნაწილებისა და მოწყობილობების იმპორტი საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის შემდეგი კოდების მიხედვით:

8706 00 190 – ტრაქტორების შასი;

8706 00 990 - ტრაქტორების შასი;

8707 90 100 – ავტომობილის ძარები სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მავალი მძღოლის მიერ მართვადი და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებული ტრაქტორების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების, შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით) და ძრავის მუშა მოცულობით არა უმეტესი 2500 სმ^3-ისა, ან შიგაწვის ძრავით ნაპერწკლოვანი ანთებით, გარდა 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების ძარებისა;

8707 90 900 –სხვა ავტომობილების ძარები, გარდა 8707 90 100 და 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების ძარებისა;

8708 10 900 – ბამპერები და მათი ნაწილები, გარდა 8708 10 100 (ტრაქტორებისთვის);

8708 29 100 – ძარების ნაწილები და მოწყობილობები, გარდა უსაფრთხოების ღვედებისა სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მიმავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორების და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების, შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით,

8708 29 900 – სხვა გარდა 8708 29 100;

8708 31 100 - ზესადებები სამუხრუჭე აწყობილი სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორებისა და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების, შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 31 910 - ზესადებები სამუხრუჭე აწყობილი სხვა დისკური მუხრუჭებისათვის;

8708 31 990 - ზესადებები სამუხრუჭე აწყობილი სხვა;

8708 39 100 - მუხრუჭები, სერვომუხრუჭები, მათი ნაწილები სხვა სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდზე მიმავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორების და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების, შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 39 900 – სხვა, გარდა 8708 39 100;

8708 40 100 - გადაცემათა კოლოფები სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორების და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პო-

ზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 40 900 – სხვა გარდა 8708 40 100;

8708 50 900 - წამყვანი ხიდები დიფერენციალით ტრანსმისიის სხვა დეტალებთან ნაკრებში ან ცალკე სხვა გარდა 8708 50 100;

8708 60 100 - არაწამყვანი ხიდები და მათი ნაწილები სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორები და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 60 910 - არაწამყვანი ხიდები და მათი ნაწილები სხვა, ფოლადისაგან დაშტამპული;

8708 60 990 - არაწამყვანი ხიდები და მათი ნაწილები სხვა, გარდა 8708 60 910;

8708 70 100 - სავალი თვლები, მათი ნაწილები და საკუთნოები სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორების და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 80 100 - ამორტიზატორები დასაკიდი სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდზე მიმავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორების და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 80 900 - ამორტიზატორები დასაკიდი სხვა გარდა 8708 80 100;

8708 91 100 – რადიატორები სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორების და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 91 900 – სხვა გარდა 8708 91 100

8708 92 100 - მაყუჩები და გამოსაბოლქვი მილები სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორებისა და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიცი-

ის ავტომობილების შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 92 900 – მაყუჩები და გამოსაბოლქვი მილები. სხვა გარდა 8708 92 100

8708 93 100 - აწყობილი გადაბმულობა და მისი ნაწილები სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორების და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 93 900 – აწყობილი გადაბმულობა და მისი ნაწილები სხვა გარდა 8708 93 100;

8708 94 100 - საჭის თელები, საჭის სვეტები და საჭის მექანიზმების კარტერები სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორების და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 94 900 – სხვა გარდა 8708 94 100;

8708 99 100 - სხვა ნაწილები და საკუთნოები სხვა, სამრეწველო აწყობისათვის: გვერდით მავალი მძღოლის მიერ მართვადი ტრაქტორებისა და 8701 10 სუბპოზიციაში მითითებულების; 8703 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების; 8704 სასაქონლო პოზიციის ავტომობილების შიგაწვის ძრავით შეკუმშვით აალებით (დიზელით ან ნახევარდიზელით);

8708 99 300 - განიე მდგრადობის სტაბილიზატორები;

8708 99 500 - ტორსიონები [მთავარი რესორები, გრეხვაზე მომუშავე საავალი თელების საკიდარის დრეკადი ელემენტები ღერძების სახით], სხვა

8708 99 920 – სხვა ფოლადისაგან დაშტამპული;

8708 99 980 - სხვა ნაწილები და საკუთნოები 8701-8705 ჯგუფის ავტომობილებისათვის

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურაში მითითებული შემდეგი საქონლის იმპორტი:

8432 90 – ნაწილები შემდეგი საქონლისათვის: მანქანები სასოფლო-სამეურნეო, საბაღე ან სატყეო მეურნეობის ნიადაგის მოსამზადებლად და დასამუშავებლად; სატკეპნები გაზონებისა და სპორტული მოედნების;

8433 90 000 - ნაწილები შემდეგი საქონლისათვის: მანქანები და მექანიზმები სოფლის მეურნეობის კულტურების ასაღები ან სალეწი, წნეხ-ამკრეფებისა და ჩალის ან თივის საწნეხების ჩათ-

ველით; სათიბელები ან გაზონსაკრეჭები; მანქანები კვერცხების, ხილის ან სოფლის მეურნეობის სხვა პროდუქტების გასუფთავების, დახარისხების ან წუნდებისათვის, გარდა 8437 სასაქონლო პოზიციის პროდუქტებისა;

ჰ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილის იმპორტი ან/და მიწოდება.

დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდში მითითებული მსუბუქი ავტომობილების იმპორტი ან/და მიწოდება;

2. დღგ-ისაგან გათავისუფლება ერთიანია საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე და მოქმედებს მხოლოდ საქართველოს ფარგლებში საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს.

დღგ-ისაგან განთავისუფლება მოქმედებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. დღგ-ისაგან განთავისუფლება მოქმედებს მხოლოდ საქართველოში საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს.

თავი XXXIV
ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრი ოპერაციები

ხაზი უნდა გაესვას იმას, რომ ნულოვანი განაკვეთით ოპერაციის დაბეგვრა არ ნიშნავს ოპერაციის განთავისუფლებას დღგ-ისაგან. ოპერაცია იბეგრება დღგ-ით, ოღონდ, ნულოვანი განაკვეთით. შესაბამისად, ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრი ოპერაციები შევა დასაბეგრი ოპერაციების ჯამში. 247-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებს, თუ საქონელი ან/და მომსახურება, რომლის შეძენის დროსაც გადახდილი იყო დღგ, გამოიყენება დღგ-ისაგან განთავისუფლებულ ოპერაციაში. ანუ თუ ოპერაცია განთავისუფლებულია დღგ-ისაგან, მისი განხორციელებისათვის შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე დღგ-ის გადამხდელი დღგ-ს ვერ ჩაითვლის. რაც შეეხება ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ ოპერაციებს, რადგან ეს ოპერაციები დასაბეგრი ოპერაციებია (არ არის დღგ-ისაგან განთავისუფლებული ოპერაციები), მათი განხორციელებისათვის შეძენილ საქონელზე ან/და მომსახურებაზე დღგ-ის გადამხდელი ჩაითვლის დღგ-ს.

აქედან გამომდინარე, თუ ვიმსჯელებთ თემაზე, რომელია უფრო მნიშვნელოვანი შეღავათი - დღგ-ისაგან განთავისუფლება,

თუ დაბეგვრა ნულოვანი განაკვეთით, შედეგად მივიღებთ, რომ ოპერაციის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრა უფრო მნიშვნელოვანი შეღავათია, ვიდრე ამავე ოპერაციის განთავისუფლება დღგ-ისაგან.

მუხლი 231. საქონლის ექსპორტის დაბეგვრა

1. საქონლის ექსპორტი იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით.

საქონლის ექსპორტი (განმარტებულია ამ კოდექსის მე-12 მუხლით) არის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია (არ არის დღგ-ით არდასაბეგრი, ან განთავისუფლებული ოპერაცია). საქონლის ექსპორტისათვის დაბეგვრის განაკვეთი არის ნული.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის საქონლის ექსპორტის მიმართ დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთის გამოყენება დასაშვებია მხოლოდ იმ საანგარიშო პერიოდისათვის, როდესაც გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოში წარადგენს შემდეგ დოკუმენტებს:

ა) რეზიდენტის მიერ უცხოელ პირთან დადებულ ხელშეკრულებას, რომელიც ითვალისწინებს საქონლის ექსპორტს;

ბ) სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციას საქონლის ექსპორტის რეჟიმში გაშვების შესახებ.

თუ დღგ-ის გადამხდელმა ექსპორტის შესახებ არარეზიდენტთან (არარეზიდენტ ფიზიკურ პირთან ან/და უცხოურ საწარმოსთან) დადებული ხელშეკრულება და სატვირთო-საბაჟო დეკლარაცია წარადგინა იმ თვის დღგ-ის დეკლარაციასთან ერთად, რომელ თვეშიც ამ პირმა განახორციელა საქონლის ექსპორტი, მაშინ ამ ოპერაციის ნულოვანი ;ანაკვეთით დაბეგვრა მოხდება იმავე თვეს. თუ ექსპორტის ზემოთ აღნიშნული დოკუმენტები საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ არ იქნა იმავე თვის დღგ-ის დეკლარაციასთან ერთად, მაშინ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 3 თებერვლის №57 ბრძანების "დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარაციის ფორმისა და მისი შევსების წესის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე" პირველი მუხლის, მე-10 ნაწილის შესაბამისად, საქონლის ექსპორტის ამ ოპერაციაზე უნდა მოხდეს დაბეგვრის გაანგარიშება, სსკ-ის 245-ე მუხლში აღნიშნული განაკვეთის შესაბამისად (18/20%). იმ (მომდევნო) საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციის წარდგენისას, როდესაც მოხდება აღნიშნული ხელშეკრულებისა და სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციის წარდგენა, დღგ-ის დეკლარაციის "ბ" დანართის მე-3 სტრიქონში მოხ-

დება ექსპორტის ოპერაციის დაფიქსირება და, შესაბამისად, დღგ-ის დეკლარაციის III განყოფილების მე-8 სტრიქონში ჩასმის საშუალებით მოხდება იმ თვის ბიუჯეტში შესატანი დღგ-ის შემცირება.

საქართველოს საბაჟო კოდექსის 95-ე მუხლის მიხედვით, სატვირთო- საბაჟო დეკლარაცია არის საბაჟო დეკლარაციის ერთერთი სახე, რომელიც განისაზღვრება 96-ე მუხლით:

"მუხლი 96. სატვირთო-საბაჟო დეკლარაცია

საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას საქონლის მიმართ საბაჟო პროცედურების ჩატარების მიზნით, დეკლარანტი საბაჟო ორგანოს წარუდგენს სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციას".

მაგალითი: შპს A საქართველოში აწარმოებს ღვინოს. მან 2005 წლის 1 მარტს ხელშეკრულება გააფორმა გერმანულ კომპანიასთან, ღვინის მიწოდების შესახებ. 5 აპრილს A-მ აწარმოვა 50 000 ლარის (დღგ-ის გარეშე) ღვინის ექსპორტი. აღნიშნული ოპერაცია საბაჟო ორგანოში დაფიქსირდა შესაბამისი სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის საშუალებით. ჩატარებული იყო საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული საჭირო საბაჟო პროცედურები. საგადასახადო კოდექსის 249-ე მუხლის მიხედვით, A-მ აპრილის თვის დღგ-ის დეკლარაცია უნდა წარადგინოს ამავე წლის 15 მაისამდე. თუ კომპანია გერმანულ კომპანიასთან 1 მარტს გაფორმებულ ხელშეკრულებას და საბაჟოზე დარეგისტრირებულ სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციას საგადასახადო ორგანოში წარადგენს აპრილის თვის დეკლარაციასთან ერთად, მაშინ აღნიშნული ოპერაცია დაიბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით. დღგ-ის დეკლარაციაში ეს ოპერაცია დაფიქსირდება "ა" დანართის მე-11 სტრიქონში და, შესაბამისად, დღგ-ის დეკლარაციის მე-3 განაყოფის მე-4 სტრიქონში.

ვთქვათ, A-მ ზემოთ ხსენებული ხელშეკრულება და სატვირთო-საბაჟო დეკლარაცია არ წარადგინა აპრილის თვის დღგ-ის დეკლარაციასთან ერთად. ამ დოკუმენტების წარდგენა მოხდა მაისის თვის დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის დროს, 15 ივნისს. მაშინ, აპრილის თვის დეკლარაციის წარდგენისას, ექსპორტის ეს ოპერაცია დღგ-ის დეკლარაციაში ფიქსირდება "ა" დანართის მე-10 სტრიქონში და, შესაბამისად, დღგ-ის დეკლარაციის მე-3 ნაწილის მე-3 სტრიქონში. A-მ ექსპორტის ამ ოპერაციაზე დღგ 10 000 ლარის ოდენობით უნდა გადაიხადოს 2005 წლის 15 მაისამდე. 15 ივნისს მაისის დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენისას (როდესაც ხდება ექსპორტის დამადასტურებელი ზემოთ მოყვანილი დოკუმენტების წარდგენა), კომპანია აღნიშნულ ოპერაციას ჩაწერს დღგ-ის დეკლარაციის "ბ" დანართის მე-3 სტრიქონში და, შესაბამისად, დღგ-ის დეკლარაციის მე-3 ნაწილის მე-8 სტრიქონში. ამის შედეგად,

კომპანიის მიერ მაისის მუშაობის შედეგებით გადასახდელი დღგ შემცირდება 10 000 ლარით.

მუხლი 232. საქონლის/მომსახურების დაბეგვრა, რომელიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის

საქონლის/მომსახურების მიწოდება, რომელიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ და მასთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობათა და დიპლომატიური მისიის წევრების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით. იმ შემთხვევაში, თუ რომელიმე უცხო ქვეყანაში საქართველოს დიპლომატიური წარმომადგენლობის მიმართ გამოიყენება განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმი, მაშინ ამ ქვეყნის დიპლომატიური წარმომადგენლობისათვის მიწოდებულ საქონელზე/მომსახურებაზე გამოიყენება ანალოგიური დაბეგვრის რეჟიმი. ასეთი ქვეყნების ჩამონათვალი და დაბეგვრის წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

დიპლომატიური და მასთან გათანაბრებული წარმომადგენლობისათვის საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდება, რომელიც განკუთვნილია მისი ოფიციალური სარგებლობისათვის, იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით.

საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდება დიპლომატიური და მასთან გათანაბრებული წარმომადგენლობის, მისიის წევრებისა და მათთან მცხოვრები ოჯახის წევრების პირადი სარგებლობისათვის იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით.

თუ უცხო ქვეყანაში საქართველოს დიპლომატიური წარმომადგენლობის მიმართ გამოიყენება დაბეგვრის სხვა რეჟიმი, ამ უცხო ქვეყნის დიპლომატიური წარმომადგენლობის მიმართ გამოიყენება დაბეგვრის ისეთივე რეჟიმი, როგორიც გამოიყენება საქართველოს დიპლომატიური წარმომადგენლობისათვის მოცემულ უცხო ქვეყანაში.

განსხვავებული დაბეგვრის მქონე უცხო ქვეყნების ჩამონათვალი და ამ ქვეყნების დიპლომატიურ და მათთან გათანაბრებული წარმომადგენლობებისათვის გამოსაყენებელი დაბეგვრის რეჟიმი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

უცხოეთის წარმომადგენლობისა და დიპლომატიური მისიის წევრის განმარტებები არ მოიძებნა. დიპლომატიურ ურთიერთობებს არეგულირებს "ვენის კონვენცია დიპლომატიური ურთიერთობის შესახებ". ამ კონვენციაში განმარტებულია "დიპლომატიური პერ-

სონალის წევრები". "დიპლომატიური პერსონალის წევრები" არიან წარმომადგენლობის პერსონალის წევრები, რომლებსაც აქვთ დიპლომატის რანგი".

მაგალითი: შპს Z-მა გააფორმა ტურისტული მომსახურების ხელშეკრულება X საელჩოსთან, მისი თანამშრომლების ტურისტულ მომსახურებასთან დაკავშირებით. მომსახურება გულისხმობს 20 კაციანი ჯგუფის მოგზაურობას კავკასიონის ტურისტულ მარშრუტებზე, მოგზაურობის დროს კვებას და ღამის გასათენებლად დაბინავებას. აღნიშნული მომსახურება არ გამოიყენება საელჩოს ოფიციალური სარგებლობისათვის. მის მიმართ გამოიყენება ამ მუხლით გათვალისწინებული დაბეგვრის რეჟიმი. 20 კაციან ჯგუფში არის 5 დიპლომატიური რანგის წევრი, 8 წევრს გააჩნია მათი ოჯახის წევრის სტატუსი, ხოლო ჯგუფის 7 წევრი საქართველოს მოქალაქეებია, რომლებსაც არ გააჩნიათ დიპლომატიური რანგი. ერთი ადამიანის მომსახურების ფასია 500 ლარი, დღგ-ის გარეშე. აღნიშნული მომსახურების გაწევა ჯგუფის 13 წევრისათვის დაიბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით, ხოლო 7 წევრის მომსახურება (საქართველოს მოქალაქეების)-245-ე მუხლში მოცემული დღგ-ის განაკვეთით.

მუხლი 233. საერთაშორისო გადაზიდვების დაბეგვრა

1. ტვირთების საერთაშორისო გადატანასთან და მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანასთან უშუალოდ დაკავშირებული სატრანსპორტო, უსაფრთხოების უზრუნველყოფის, დათვალიერებისათვის გახსნის, სატვირთო ზედნადებების მომზადებისა და შეცვლის, საქონლის ინსპექტირების, ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვის და შენახვის მომსახურების გაწევა, სატვირთო ოპერაციები, ნავსადგურში აგენტირება იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით.

დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება ტვირთების საერთაშორისო გადატანასთან და მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების მიწოდება. ასეთ მომსახურებას განეკუთვნება: სატრანსპორტო მომსახურება; უსაფრთხოების უზრუნველყოფის მომსახურება;

დათვალიერებისათვის გახსნის მომსახურება; სატვირთო ზედნადებების მომზადებისა და შეცვლის მომსახურება; საქონლის ინსპექტირების მომსახურება; ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება; სატვირთო ოპერაციები; ნავსადგურში აგენტირება (აგენტის მომსახურება).

საქართველოს კანონი "ტრანსპორტისა და კომუნიკაციების სფეროს სახელმწიფო მართვისა და რეგულირების წესის შესახებ"

იძლევა ტერმინის "ტვირთის" განმარტებას: *"ტვირთი – სატრანსპორტო საწარმოს მიერ გადატანილი ყველანაირი ქონება, ცხოველთა სამყაროს ცოცხალი ობიექტების, მათი დერივატებისა და ცხოველქმედების პროდუქტების ჩათვლით, აგრეთვე კონტეინერები, პალეტები და ანალოგიური საგნები;"*

ამავე კანონით განსაზღვრულია ტერმინი „საერთაშორისო გადაზიდვა", რომელიც ცვლის ტერმინებს: "ტვირთების საერთაშორისო გადატანა" და "მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანა".

"საერთაშორისო გადაზიდვა – სხვადასხვა ქვეყანაში განლაგებულ ორ პუნქტს შორის განხორციელებული გადაზიდვა (დატვირთვა/ჩასხდომა და გადმოტვირთვა/გადმოსხდომა), მათ შორის, ტრანზიტი ერთი ან რამდენიმე ქვეყნის გაელით;"

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 672-ე მუხლის მიხედვით, გადაზიდვის ხელშეკრულება ფორმდება ზედნადების სახით. საქართველოს სარკინიგზო კოდექსის მე-2 მუხლის მიხედვით: *"ზედნადები - გადაზიდვის ხელშეკრულება, რომელიც წერილობით ფორმდება რკინიგზასა და ტვირთგამგზავნს (ტვირთმიმღებს) შორის, თან ახლავს ტვირთს მისი მსვლელობის მთელ გზაზე და შეიცავს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსითა და ამ კანონით გათვალისწინებულ მონაცემებს ტვირთის გადაზიდვის შესახებ";* ასევე შინაარსის დოკუმენტს განსაზღვრავს საქართველოს საზღვაო კოდექსი: *"კონოსამენტი – დოკუმენტი, რომლითაც განისაზღვრება სამართლებრივი ურთიერთობა ტვირთის გადამზიდავსა და მიმღებს შორის და რომელშიც აღნიშნულია ტვირთის ყველა რეკვიზიტი (საზღვაო ზედნადები)."*

2. საერთაშორისო საავიაციო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე მიწოდებული საავიაციო საწვავი, საპოხი და სხვა დამხმარე საშუალებები იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით. საერთაშორისო საავიაციო რეისების განსახორციელებლად განკუთვნილი საავიაციო საწვავის, საპოხი და სხვა დამხმარე საშუალებების საქართველოს ტერიტორიაზე იმპორტისას გადაიხდევინება დღგ ან საბაჟო ორგანოს მიერ დაიტოვება საბანკო გარანტია, ხოლო იმპორტიორს უბრუნდება დღგ-ის გადახდილი თანხა ან უქმდება საბანკო გარანტია საერთაშორისო საავიაციო რეისების განსახორციელებლად, ბორტზე ფაქტობრივად მიწოდებული ამ საქონლის მოცულობის მიხედვით.

დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება საერთაშორისო საავიაციო რეისების (საჰაერო გადაყვანა-გადაზიდვისათვის) განხორციელებისათვის საჰაერო ხომალდის ბორტზე საავიაციო საწვავის, საპოხი და სხვა დამხმარე საშუალებების მიწოდება.

თუ პირი ახორციელებს სააქციო საწესავის, საპოხი და სხვა დამხმარე საშუალებების იმპორტს (განისაზღვრება ამ კოდექსის მე-12 მუხლით), მაშინ ამ პირმა უნდა გადაიხადოს დღგ, რომელიც მას დაუბრუნდება მოცემული საქონლის საერთაშორისო რეისების განხორციელებისათვის, საჰაერო ხომალდის ბორტზე მიწოდების შემთხვევაში, ან შეუძლია დღგ-ის თანხაზე საბაჟოს წარუდგინოს საბანკო გარანტია, რომელიც გაუქმდება საქონლის საერთაშორისო რეისების განხორციელებისათვის, საჰაერო ხომალდის ბორტზე მიწოდების შემთხვევაში. დღგ-ის სრულად დაბრუნება და საბანკო გარანტიის სრულად გაუქმება მოხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ზემოთ აღნიშნული იმპორტირებული საქონლის რაოდენობა დაემთხვევა საერთაშორისო რეისების განხორციელებისათვის საჰაერო ხომალდის ბორტზე მიწოდებული ამ საქონლის რაოდენობას. თუ საერთაშორისო რეისების განხორციელებისათვის საჰაერო ხომალდის ბორტზე მიწოდებისას, საქონლის რაოდენობა იქნება ნაკლები, ვიდრე იგი იქნა იმპორტირებული, მაშინ განსხვავების შესაბამისი დღგ არ დაბრუნდება და საბანკო გარანტია ამ დღგ-ის ოდენობით არ გაუქმდება.

მუხლი 234. საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის ოქროს მიწოდების დაბეგვრა

საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის ოქროს მიწოდება იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით.

ანუ ეროვნული ბანკისათვის ოქროს მიმწოდებელი ჩაითვლის ოქროს წარმოებასთან ან/და ყიდვასთან დაკავშირებით გადახდილ დღგ-ს, ხოლო მიწოდების დაბეგვრა მოხდება ნულოვანი განაკვეთით.

მუხლი 235. ტუროპერატორული მომსახურების გაწევის დაბეგვრა

ტუროპერატორების მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე უცხოელი ტურისტების ორგანიზებული შემოყვანა და მათთვის ტურისტული მომსახურების პაკეტის მიწოდება იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით.

დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება ტუროპერატორების მიერ უცხოელი ტურისტების ორგანიზებული შემოყვანა და მათთვის ტურისტული მომსახურების პაკეტის მიწოდება.

"ტურიზმისა და კურორტის შესახებ" საქართველოს კანონის (მუხლი 2) მიხედვით ტურისტი არის *"ფიზიკური პირი, რომელიც ნებაყოფლობით მოგზაურობს მუდმივი საცხოვრებელი ადგი-*

ლის ფარგლებს გარეთ, დასვენების, გაჯანსაღების, საქმიანი ან სხვა მიზნით, არანაკლებ 24 საათის და არა უმეტეს ერთი წლის ვადით და რომლის მოგზაურობაც არ ანაზღაურდება დროებითი ყოფნის ადგილის საფინანსო წყაროებიდან."

საქართველოს კანონი "საქართველოში შემოსული და საქართველოდან გასული ტურისტების აღრიცხვის მოწესრიგების შესახებ" (მუხლი 2) განმარტავს ორგანიზებული ტურისტის ცნებას; *"ორგანიზებული ტურისტი - პირი, რომელსაც შეძენილი აქვს ტური, ანუ რომლის მოგზაურობა ორგანიზებულია ტურისტული სუბიექტის (ფირმის, საწარმოს, ორგანიზაციის, ტუროპერატორის და სხვა) მიერ და იღებს მისგან კომპლექსურ მომსახურებას."*

საქართველოს კანონი "ტურიზმისა და კურორტის შესახებ" (მუხლი 2) იძლევა "ტუროპერატორის" განმარტებას: *"ტუროპერატორი - იურიდიული პირი ან ინდივიდუალური მეწარმე, რომელიც ახორციელებს ტურისტული პროდუქტის ფორმირებასა და რეალიზაციას."*

საქართველოს კანონი "ტურიზმისა და კურორტის შესახებ" (მუხლი 2) ასევე იძლევა "ტურისტული მომსახურების პაკეტის" განმარტებას: *"ტურისტული პროდუქტი, ტურისტული მომსახურების პაკეტი (შემდგომში – პაკეტი) - ტურისტული მომსახურების ძირითად ფორმათა (კვება, ღამის თევა განთავსების სხვადასხვა საშუალებებში, სატრანსპორტო მომსახურება, ექსკურსიები, ტურისტული ლაშქრობები და ა.შ.) არანაკლებ ორი კომპონენტისაგან შემდგარი კომპლექსი, რომელიც აუცილებელია ტურისტის მოთხოვნილებათა დასაკმაყოფილებლად და რომლის ღირებულება შედის ტურისტული საგზურის ფასში".*

მუხლი 236. ძირითადი საშუალებების სარემონტო მომსახურების დაბეგვრა

უცხოური საწარმოს, უცხოური ორგანიზაციის ან/და სხვა სახელმწიფოს დაკვეთით, ხელშეკრულების საფუძველზე (გარემონტებული ძირითადი საშუალებების უკან დაბრუნების ვალდებულებით) საქართველოს ტერიტორიაზე ძირითადი საშუალებების სარემონტო მომსახურება იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით.

თუ დღგ-ის გადამხდელმა პირმა ხელშეკრულება დადო უცხოურ საწარმოსთან (მუხლი 26, ნაწილი 2), უცხოურ ორგანიზაციასთან (მუხლი 30) ან/და სხვა სახელმწიფოსთან (სხვა სახელმწიფოს შესაბამის ორგანოსთან), რომლის მიხედვითაც ხდება ძირითადი საშუალებების (მუხლი 12, ნაწილი 36) საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანა, ამ პირის მიერ ძირითადი საშუალებების რემონტი და შემდგომ მათი საქართველოს ტერიტორიიდან სავალდე-

ბულო გატანა, მაშინ ამ პირის მიერ გაწეული სარემონტო მომსახურება იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-40 ნაწილი იძლევა ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯების განმარტებას. ამ განმარტების მიხედვით, პირის მიერ გაწეული მომსახურება უნდა უსრუნველყოფდეს ძირითადი საშუალებების ამოსავალი (თავდაპირველ, ნორმატიულ) მწარმოებლურობის ამაღლებას (მანქანა-დანადგარების ნაწილების გაუმჯობესება მათი მწარმოებლურობის ამაღლების უსრუნველსაყოფად და ახალი საწარმოო პროცესების დანერგვა). აქედან გამომდინარე, თუ გაწეული მომსახურება უსრუნველყოფს მხოლოდ ძირითადი საშუალებების ამოსავალი მწარმოებლურობის აღდგენას ან შენარჩუნებას, იგი არ ჩაითვლება რემონტად და არ დაიბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ სარემონტო მომსახურების განმარტებას საგადასახადო კოდექსი არ იძლევა. ბასს-ის მე-16 სტანდარტის მიხედვით, რემონტი არ გულისხმობს მხოლოდ ამოსავალი მწარმოებლურობის ამაღლებას, იგი ასევე გულისხმობს საწყისი მწარმოებლურობის აღდგენას და შენარჩუნებას. ამ მუხლში, სავარაუდოდ, შეგვიძლია ვიგულისხმოთ, რომ სარემონტო მომსახურება მოიცავს ძირითადი საშულებების როგორც ამოსავალი მწარმოებლურობის ამაღლებას, ასევე მის აღდგენასა და შენარჩუნებას.

მუხლი 237. ელექტროენერგიის გადაცემის, დისპეტჩერიზაციის, წარმოებისა და მიწოდების დაბეგვრა

2007 წლის 1 იანვრამდე ელექტროენერგიის გადაცემა, დისპეტჩერიზაცია, წარმოება და მიწოდება, გარდა ელექტროენერგიის მომხმარებლისათვის მიწოდებისა (მათ შორის, სხვა მომხმარებლებისათვის შემდგომი მიწოდების მიზნით), იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით.

დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება ელექტროენერგიის გადაცემა, დისპეტჩერიზაცია, წარმოება და მიწოდება. დღგ-ის ნულოვანი რეჟიმი არ ერცელდება ელექტროენერგიის მომხმარებლებისათვის ელექტროენერგიის მიწოდებისას, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ იგი ეწევა ელექტროენერგიის შემდგომ მიწოდებას სხვა მომხმარებლებისათვის. დღგ-ის დაბეგვრის ნულოვანი რეჟიმი მოქმედებს 2007 წლის 1 იანვრამდე.

მუხლი 238. დასაბეგრი ოპერაციის დრო

1. დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება:
ა) საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი;

ბ) საქონლის მიწოდებისას, რომელსაც თან ახლავს გადატვირთვა – საქონლის გადატვირთვის მომენტი.

იმ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი, რომელიც ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მიხედვით ითვლება დასაბეგრ ოპერაციად, არის ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი. რაც შეეხება ტერმინს "გადატვირთვა", იგი საგადასახადო კოდექსში განმარტებული არ არის. სხვადასხვა კანონში მას სხვადასხვა მნიშვნელობა გააჩნია. "ქართული ენის განმარტებითი ლექსიკონის" მიხედვით ეს სიტყვა ნიშნავს ერთი სატრანსპორტო საშუალებიდან მეორეში საქონლის გადატანას (ამავე მნიშვნელობით გამოიყენება "საქართველოს საბაჟო კოდექსში") ან ზედმეტად დატვირთვას. მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, აქ შეგვიძლია ვივარაუდოთ, ტერმინი "გადატვირთვა" იხმარება მისი "მიტანის" მნიშვნელობით (ამ მნიშვნელობით იგი გამოყენებულია საქართველოს კანონში "საქართველოს სახელმწიფო მატერიალური რესერვების შესახებ"). ტერმინის "გადატვირთვა" აღნიშნული მნიშვნელობის გათვალისწინებით, თუ საქონლის მიწოდება მოითხოვს, რომ საქონელი მიტანილ იქნეს საქონლის მიმღების მიერ აღნიშნული დანიშნულების ადგილამდე, მაშინ ამ საქონლის მიწოდების მომენტი არის მისი დანიშნულების ადგილას მიტანის მომენტი.

მაგალითი: შპს A-მ ხელშეკრულება დადო თავის ბათუმელ პარტნიორთან, ლუდის მიწოდების თაობაზე. ხელშეკრულების მიხედვით, 10,000 ბოთლი ლუდი მიწოდებული უნდა ყოფილიყო ბათუმში, სადაც მოხდებოდა ლუდის ფაქტობრივი რაოდენობის ჩაბარება მყიდველისათვის. 2005 წლის 4 მარტს A-მ თავის საწყობში სატვირთო ავტომანქანაში ჩატვირთა 10,000 ბოთლი ლუდი და იგი ბათუმში გააგზავნა. სატვირთო ავტომანქანა ბათუმში მყიდველის საწყობში მივიდა 5 მარტს, სადაც მყიდველმა ლუდი ჩაიბარა. აღნიშნული ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება 5 მარტი, როდესაც მყიდველმა, ხელშეკრულების თანახმად, ლუდი ბათუმში მიიღო.

2. თუ საქონლის (ელექტრო- ან თბოენერგიის, გაზის ან წყლის) მიწოდება ხდება რეგულარულად ან უწყვეტად, საქონლის მიწოდება შესრულებულად ითვლება ამ ოპერაციის ნებისმიერი ნაწილისათვის ყოველი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ან გადახდის მომენტში, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა.

თუ ელექტროენერგიის, თბოენერგიის, გაზის ან/და წყლის მიწოდება ხორციელდება რეგულარულად ან უწყვეტად, მაშინ ამ

საქონლის გარკვეული ნაწილი მიწოდებულად ითვლება მაშინ, როდესაც ხდება მომწოდებლის (გამყიდველის) მიერ ამ ნაწილზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა (თანახმად ამ კოდექსის 248-ე მუხლისა), ან საქონლის მიმღების მიერ საქონლის ამ ნაწილის ღირებულების გადახდა. თუ ამ საქონლის მითითებულ ნაწილზე კალენდარული თვის განმავლობაში არ გამოიწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და არც საქონლის მიმღებმა გაანაღდა მისი ღირებულება, მაშინ საქონლის ეს ნაწილი მიწოდებულად ითვლება იმ თვის ბოლო დღეს, როდესაც დაფიქსირდა საქონლის ამ ნაწილის მიწოდება.

მაგალითი: სს "თბილგაზი" გაზს აწვდის მოსახლეობასა და საწარმოებს. 2005 წლის 20 მარტს მოხდა მოქალაქეებზე A-ზე, B-ზე და შპს C-ზე მიწოდებული გაზის რაოდენობის აღრიცხვა. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ გამოწერილა A-სა და B-ს სახელზე მიწოდებული გაზისათვის, რადგან მათ მისი გამოწერა არ მოუთხოვიათ. 21 მარტს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოიწერა შპს C-ზე. შპს C-მ მიღებული გაზის საფასური გადაიხადა 25 მარტს. A-მ მიღებული გაზის ღირებულება გადაიხადა 27 მარტს, ხოლო B-მ მიღებული გაზის საფასური გადაიხადა 2005 წლის 5 აპრილს. C-ს შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება 21 მარტი, როდესაც გამოიწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. A-ს შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება 27 მარტი, როდესაც მოქალაქემ გადაიხადა მიღებული გაზის საფასური. B-ს შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება 2005 წლის 31 მარტი, რადგან ეს დღე თვის ბოლო დღეა.

გაურკვეველი რჩება, თუ როდის არის გაზის იმ ნაწილის მიწოდების დრო, რომლის მიწოდებაც მოხდა 20 მარტიდან თვის ბოლომდე. ამ მუხლის განმარტებიდან გამომდინარე, ამ პერიოდში მიწოდებული რაოდენობის მიწოდების დროც 31 მარტია. უნდა აღინიშნოს, რომ ამ რაოდენობის დაფიქსირება შეუძლებელია, რადგანაც ჩვენების აღება ხდება ყოველთვიურად, თვის შიგნით (ამ შემთხვევაში 20 რიცხვში) რიცხვებში და შესაძლებელია ვერ მოხერხდეს უცილობლად თვის ბოლო რიცხვში.

მიუხედავად აღნიშნული კაზუსისა, მუხლის დედააზრიდან გამომდინარე, შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ 20 მარტიდან 31 მარტის ჩათვლით მიწოდებული გაზის დასაბეგრი ოპერაციის დრო იქნება აპრილში (20 აპრილს აღებული იქნება ახალი ჩვენება, რომელიც დაადგენს გაზის მიწოდებას 20 მარტიდან 20 აპრილამდე) ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის მომენტში, გადახდის მომენტში ან თვის ბოლოს, გააჩნია, რომელი დადგა უფრო ადრე.

3. თუ მომსახურების გაწევა ხდება რეგულარულად ან უწყვეტად, მომსახურების გაწევა შესრულებულად ითვლება ამ ოპერაციის ნებისმიერი ნაწილისათვის ყოველი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ან გადახდის მომენტში, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა.

თუ მომსახურების მიწოდება ხორციელდება რეგულარულად ან უწყვეტად, მაშინ ამ მომსახურების გარკვეული ნაწილი მიწოდებულად ითვლება მაშინ, როდესაც ხდება მომწოდებლის (გამყიდველის) მიერ ამ ნაწილზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა (თანახმად ამ კოდექსის 248-ე მუხლისა), ან მომსახურების მიმღების მიერ მომსახურების ამ ნაწილის გადახდა. თუ ამ მომსახურების მითითებულ ნაწილზე კალენდარული თვის განმავლობაში არ გამოიწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და არც მომსახურების მიმღებმა გაანაღდა იგი, მაშინ მომსახურების ეს ნაწილი მიწოდებულად ითვლება იმ თვის ბოლო დღეს, როდესაც დაფიქსირდა მომსახურების ამ ნაწილის მიწოდება.

მაგალითი: შპს X მომსახურებას უწევს ლიფტებს. კომპანია თვეში ერთხელ ახორციელებს ლიფტების ტექნიკურ დათვალიერებას, აწარმოებს პროფილაქტიკურ სამუშაოებს და, საჭიროების შემთხვევაში, აწარმოებს მოწყობილობების რემონტს. კომპანიის მომსახურების ფასია 150 ლარი თვეში, დღგ-ის გარეშე. X მოსახლეობასთან აფორმებს ხელშეკრულებას, რომლის მიხედვითაც მას ორი თვის მომსახურების საფასური წინასწარ უნდა გადაუხადონ. გარდა ამ მომსახურებისა, X მოსახლეობას ასევე სთავაზობს ლიფტებისა და სადარბაზოების რეგულარულ დალაგებას. აღნიშნული მომსახურების საფასური მოსახლეობამ ყოველი თვის 25 რიცხვისთვის X-ს უნდა გადაუხადოს 50 ლარი, დღგ-ის გარეშე. კომპანიამ 2005 წლის 15 მაისს ორიენე ხელშეკრულება დადო საბურთალოზე ერთი კორპუსის მაცხოვრებლებთან. მაცხოვრებლები დროულად აწარმოებენ მომსახურების საფასურის გადახდას. ლიფტების ტექნიკური მომსახურებისათვის დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო იქნება 31 მაისი (ნახეარი თვის საფასურის ოდენობით) მაისის თვისათვის და 30 ივნისი თვიური მომსახურების საფასურის ოდენობით ივნისის თვისათვის. ავანსის გადახდის მომენტი არ არის დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო, რადგან ამ მომენტში დასაბეგრი ოპერაცია (მომსახურების მიწოდება) არ არსებობს. ლიფტებისა და სადარბაზოების დალაგების მომსახურებისათვის დასაბეგრი ოპერაციის დრო იქნება 25 მაისი (10 დღის საფასურის ოდენობით) და 25 ივნისი (ერთი თვის საფასურის ოდენობით).

4. ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, არაეკონომიკური საქმიანობისათვის საქონლის/მომსახურების გამოყენებისას, რომლებზედაც პირს ჩათვლილი აქვს დღგ, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის/მომსახურების გამოყენების დაწყების მომენტი.

თუ პირს საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას ჩათვლილი აქვს დღგ, ხოლო შემდეგ ამ საქონლის/მომსახურების გამოყენებას ახორციელებს არაეკონომიკური საქმიანობისათვის, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო არის მომენტი, როდესაც პირმა დაიწყო ამ საქონლის/მომსახურების გამოყენება. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ შესაძლებელია, პირმა ამ საქონლის/მომსახურების შეძენისას არ იცოდეს იმის შესახებ, რომ მას გამოიყენებს არაეკონომიკური საქმიანობისათვის. იგი ამ პერიოდისათვის შეიძლება არც აპირებდეს ამ საქონლის/მომსახურების გამოყენებას არაეკონომიკური საქმიანობისათვის.

მაგალითი: შპს Z აწარმოებს სასკოლო და საბავშვო აეჯს. 2005 წლის 2 თებერვალს კომპანიამ მასალები შეიძინა საერთო ღირებულებით 1000 ლარი, დღგ-ის გარეშე. მასალების ყიდვისას მომწოდებელმა გამოწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და Z-მა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა. კომპანიამ 10 თებერვალს დაიწყო საბავშვო მაგიდების წარმოება და 1 მარტისათვის გააკეთა 20 საბავშვო მაგიდა. 15 მარტს Z-მა ამ მაგიდებიდან 10 მაგიდა უსასყიდლოდ გადასცა ბავშვთა სახლს. ამ შემთხვევაში, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება 10 თებერვალი, როდესაც კომპანიამ დაიწყო ნაყიდი მასალების გამოყენება საბავშვო მაგიდების წარმოებისათვის.

გამოყენების დაწყების მომენტის ნაცვლად, სავარაუდოდ, უნდა იყოს არაეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების მომენტი.

5. ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება თანამშრომელთათვის საქონლის/მომსახურების მიწოდების დრო.

თუ პირმა თავის თანამშრომლებს მიაწოდა საქონელი ან/და მომსახურება, მაშინ ამ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის/ მომსახურების მიწოდების მომენტი. მნიშვნელობა არა აქვს, პირმა ეს საქონელი/მომსახურება თავის თანამშრომლებს მიაწოდა კომპენსაციით, თუ მის გარეშე.

6. ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების ძალაში შესვლის დღისათვის გადასახადის გადამხდელთან არსებულ საქონლის ნაშთზე დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება რეგისტრაციის გაუქმების ძალაში შესვლის დღის წინა დღე.

პირმა დააკმაყოფილა ამ კოდექსის 224-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული პირობები და რეგისტრაციის გაუქმების თაობაზე მიმართა საგადასახადო ორგანოს, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების თაობაზე. რეგისტრაციის გაუქმება ძალაში შედის მიმართვის თვის მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან. აქედან გამომდინარე, დასაბეგრი ოპერაციის დრო ამ კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "დ" ქვეპუნქტში არსებულ საქონლის ნაშთზე იქნება მიმართვის თვის ბოლო დღე. იგივე პირობა ძალაშია, თუ რეგისტრაციის გაუქმება მოხდება ამ კოდექსის 224-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევის დადგომისას.

7. დღგ-ის გადამხდელის მიერ ქონების იჯარით გადაცემისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება იჯარის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო მომსახურების ღირებულების გადახდის ვადები, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა.

თუ დღგ-ის გადამხდელი პირს იჯარით აძლევს ქონებას, მაშინ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო არის ის ვადები, რომლებიც გათვალისწინებულია საიჯარო ხელშეკრულებით, მაგრამ არა უგვიანეს შესაბამისი თვის ბოლო დღისა. დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს არ ცვლის ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული საიჯარო გადასახდელის გადახდის ვადების დარღვევა (დაგვიანებით ან ნაადრევად გადახდა).

მაგალითი: შპს A საწარმოებსა და ორგანიზაციებზე იჯარით გასცემს კომერციულ ფართობებს. 2005 წლის 20 აპრილს მან იჯარით გასცა 200 კვმ ფართობი შპს B-ზე 1500 ლარად, დღგ-ის გარეშე. B-მ A-ს ხელშეკრულების მიხედვით წინასწარ გადაუხადა 6 თვის იჯარის თანხა. იჯარის თანხის წინასწარ გადახდის მომენტში მომსახურება ჯერ მიწოდებული არ ყოფილა (არ არსებობს დასაბეგრი ოპერაცია – მომსახურების მიწოდება), ამდენად ეს მომენტი არ არის დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო. 30 აპრილს დადგა 10 დღის იჯარის მომსახურების მიწოდების მომენტი (10 დღის მომსახურების გაწევა შესრულებულად ითვლება) და

B-ს მოთხოვნის შემთხვევაში, არა უგვიანეს 1 მაისისა, A-მ უნდა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 500 ლარზე, დღგ-ის გარეშე. ანალოგიურად, 31 მაისს 1 თვის მომსახურება გაწეულად ჩაითვლება და არა უგვიანეს 1 ივნისისა B-ს მოთხოვნის შემთხვევაში A-მ უნდა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 1500 ლარზე, დღგ-ის გარეშე. დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო იქნება იგივე, თუ B იჯარის ფულს გადაიხდის 6 თვის ბოლოს. ხელშეკრულება ყოველი თვის 25 რიცხვამდე გადახდას რომ ითვალისწინებდეს, დასაბეგრი ოპერაციის დრო იქნებოდა ყოველი თვის 25 რიცხვი (შესაბამისი თანხის ოდენობით), მიუხედავად იმისა, რომ B-მ შეიძლება ზოგიერთი გადახდა აწარმოოს დაგვიანებით ან წინმსწრები გრაფიკით.

მუხლი 239. საქონლის მიწოდების ადგილი

1. თუ საქონლის მიწოდება მოითხოვს ტრანსპორტირებას, მაშინ საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას. სხვა შემთხვევაში საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის გადაცემის ადგილი.

თუ საქონლის მიწოდება არ მოითხოვს ტრანსპორტირებას, მაშინ საქონლის მიწოდების ადგილი არის მისი ფაქტობრივად გადაცემის ადგილი. თუ საქონელი მოითხოვს ტრანსპორტირებას, მაშინ საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი.

მაგალითი: შპს Z-მა ხელშეკრულება გააფორმა შპს C-სთან. ხელშეკრულების მიხედვით, Z-მა C-ს უნდა მიაწოდოს 20 ტონა ხორბლის ფქვილი ქალაქ გორში, რომელიც Z-ს დასაწყობებული აქვს ბათუმში. Z-მა საკუთარი ხარჯებით სატვირთო ავტომანქანა დატვირთა ქალაქ ბათუმში და იგი გორში გააგზავნა, სადაც მყიდველმა ფაქტობრივი რაოდენობით ჩაიბარა ფქვილი. ბათუმში დაიწყო ფქვილის ტრანსპორტირება და, შესაბამისად, მისი მიწოდების ადგილიც ბათუმია (მიუხედავად იმისა, რომ ფაქტობრივად საქონლის ჩაბარება მყიდველზე, ხელშეკრულების შესაბამისად, გორში მოხდა). Z-მა ფქვილის მიწოდებაზე ხელშეკრულება ასევე გააფორმა სომხურ კომპანიასთან და ფქვილი ბათუმის საწყობიდან ერევანში გააგზავნა, სადაც ხელშეკრულების თანახმად მოხდა ფქვილის გადაცემა (აწარმოვა ექსპორტი). ამ შემთხვევაშიც, საქონლის (ფქვილის) მიწოდების ადგილი არის ბათუმი (საქართველო).

2. ელექტრო- ან თბოენერგიის, გაზის ან წყლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის მიღების ადგილი. საქართველოდან

ექსპორტის შემთხვევაში ამ საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქართველო.

ელექტროენერგიის, თბოენერგიის, გაზის ან წყლის მიწოდების ადგილი არის ამ საქონლის მიღების ადგილი. ეს პირობა ძალაშია როგორც მილსადენით მიწოდებული წყლისა და გაზის, ასევე სხვადასხვა მოცულობაში დაფასოებული წყლისა და გაზის მიმართებაში. ზემოთ აღნიშნული საქონლის საქართველოს ტერიტორიიდან ექსპორტის შემთხვევაში (განმარტებულია მე-12 მუხლით), საქონლის მიწოდების ადგილი არის საქართველო.

მუხლი 240. მომსახურების გაწევის ადგილი

1. ამ კარის მიზნებისათვის მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება:

ა) უძრავი ქონების ადგილმდებარეობა, თუ მომსახურება დაკავშირებულია უშუალოდ ამ ქონებასთან;

დღგ-ის მიზნებისათვის მომსახურების მიწოდების ადგილად ითვლება უძრავი ქონების ადგილმდებარეობა, თუ მომსახურების გაწევა უშუალოდ დაკავშირებულია ამ უძრავ ქონებასთან.

საგადასახადო კოდექსი არ იძლევა უძრავი ქონების განმარტებას. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 147-ე მუხლი განსაზღვრავს ტერმინს "ქონება": *"ქონება, ამ კოდექსის მიხედვით, არის ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა ფლობაც, სარგებლობა და განკარგვა შეუძლიათ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს და რომელთა შეძენაც შეიძლება შეუზღუდავად, თუკი ეს აკრძალული არ არის კანონით ან არ ეწინააღმდეგება ზნეობრივ ნორმებს."*

ამავე (სამოქალაქო) კოდექსის 148-ე მუხლის მიხედვით *"ნივთი შეიძლება იყოს მოძრავი ან უძრავი,"* ხოლო სამოქალაქო კოდექსის 149-ე მუხლი იძლევა უძრავი ნივთის განმარტებას: *"უძრავ ნივთებს მიეკუთვნება მიწის ნაკვეთი მასში არსებული წიაღისეულით, მიწაზე აღმოცენებული მცენარეები, ასევე შენობა-ნაგებობანი, რომლებიც მყარად დგას მიწაზე."*

მაგალითი: შპს X უცხოურ კომპანიას უწევს მომსახურებას, რაც გულისხმობს ქ. თბილისში საოფისე ფართობის მოძებნას და ამ უძარაეი ქონების (ნივთის) უცხოურ კომპანიაზე მიყიდვის ორგანიზებას. ამ მომსახურებაში X შენობის პოვნის და გაყიდვის ორგანიზების შედეგად იღებს გარკვეულ გასამრჯელოს. მიუხედავად იმისა, რომ მომსახურების გაწევა ხდება უცხოურ კომპანიაზე, მომსახურების გაწევის ადგილი საქართველოა (ქ. თბილისი), რადგან შერჩეული შენობაც ქ. თბილისშია განლაგებული.

ბ) მომსახურების ფაქტობრივად განხორციელების ადგილი, თუ იგი დაკავშირებულია მოძრავ ქონებასთან;

თუ მომსახურების გაწევა დაკავშირებულია მოძრავ ქონებასთან, მაშინ მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება ის ადგილი, სადაც მომსახურება იქნა გაწეული. აქ შეგეიძლია ეიგულისხმოთ, რომ სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით ის, რაც არ არის უძრავი ნივთი, არის მოძრავი ნივთი.

მაგალითი: შპს Y-მა რუსეთში გასარემონტებლად წაიღო ხილის წვენის საწური დანადგარი, სადაც მას სარემონტო სამუშაოები ჩაუტარდა. ამ შემთხვევაში მომსახურების გაწევის ადგილი არის რუსეთი.

გ) მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი, თუ იგი ხორციელდება კულტურის, ხელოვნების, განათლების, ტურიზმის, დასვენების, ფიზიკური კულტურისა და სპორტის სფეროში;

"კულტურის შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად, კულტურის სფერო არის *"ისტორიულ-კულტურული ტერიტორიები და ობიექტები, შენობა-ნაგებობები, კულტურის უძრავი და მოძრავი ძეგლები, ფოლკლორი, მხატვრული სუვენირი, ხალხური რეწვა და ხელობა, პროფესიული ხელოვნება და ლიტერატურა, სახელოვნებო განათლება და მასთან დაკავშირებული პედაგოგიკა, სამეცნიერო კვლევა და მეთოდიკა, ტექნოლოგიები, კულტურული და შემოქმედებითი მოღვაწეობის პოპულარიზაცია და გაშუქება, კულტურულ - გასართობი შემეცნებითი პროგრამები და შოუბიზნესი;"*

"ტურიზმისა და კურორტების შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად, ტურიზმი არის *"ადამიანის თავისუფალი, ნებაყოფლობითი, დროებითი გადაადგილება თავისი საცხოვრებელი ადგილიდან დასვენების, გაჯანსაღების, ისტორიისა და კულტურის ძეგლების დათვალიერების და/ან სხვა მიზნით."*

კულტურის სფერო მოიცავს ხელოვნების სფეროს.

განათლების სფერო რეგულირდება "განათლების შესახებ", "ზოგადი განათლების შესახებ", "უმაღლესი განათლების შესახებ" და "დაწყებითი პროფესიული განათლების შესახებ" კანონებით და შესაბამისი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით.

დ) ტვირთების გადატანის ან მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას, თუ მომსახურება დაკავშირებულია ამ გადაზიდვებთან. ამ კოდექსის 233-ე მუხლის მიზნებისათვის საქართველოს ფარგლების გარეთ გადასახადის

გადამხდელის მიერ მგზავრთა გადაყვანასა და ტვირთების გადატანასთან დაკავშირებული მომსახურება ითვლება საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებულად:

ამ კოდექსის 233-ე მუხლის კომენტარებში მოყვანილ იქნა "ტვირთის", "საერთაშორისო გადაზიდვის" და სხვა ტერმინების განმარტებები. თუ მომსახურება დაკავშირებულია მგზავრთა გადაყვანასთან ან ტვირთის მომსახურებასთან, მაშინ ასეთი მომსახურების მიწოდების ადგილი არის ის ადგილი, საიდანაც დაიწყო ტვირთის გადატანა და მგზავრთა გადაყვანა. საერთაშორისო გადაზიდვების დაბეგვრასთან მიმართებაში (ამ კოდექსის 233-ე მუხლი), ტვირთების/მგზავრთა საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადაზიდვა/გადაყვანა ითვლება საქართველოში მომსახურების მიწოდებად.

მაგალითი: შპს A აწარმოებს მგზავრთა დახვედრის მომსახურებას საქართველოში და მის ფარგლებს გარეთ. კომპანიამ მიიღო შეკვეთა, რომლის მიხედვითაც მან დახვედრის მომსახურება უნდა გაუწიოს მოსკოვიდან გამოფრენილ არასრულწლოვან მგზავრს თბილისის აეროპორტში. ამავე დროს მეორე შეკვეთის მიხედვით, A-მ ანალოგიური მომსახურება უნდა გაუწიოს მგზავრს, რომელიც მიფრინავს ქ. თბილისიდან ქ. ფრანკფურტში. პირველ შემთხვევაში, არასრულწლოვანმა ბავშვმა მგზავრობა დაიწყო მოსკოვში (მგზავრობის დაწყებისას მისი ადგილსამყოფელი მოსკოვშია), ამდენად მომსახურების მიწოდების ადგილიც მოსკოვია. მეორე შემთხვევაში, მგზავრობის დაწყების ადგილი ქ. თბილისია და მომსახურების გაწევის ადგილიც ქ. თბილისია.

ე) მომსახურების მიმღები პირის მიერ ამ მომსახურების ეკონომიკური სარგებლის მიღების ადგილი, თუ მომსახურების მიმღებ და გამწევ პირთა ადგილსამყოფელი სხვადასხვა სახელმწიფოშია. ამ ქვეპუნქტის დებულებები გამოიყენება შემდეგი მომსახურების მიმართ:

აზრთა სხვადასხვაობას იწვევს ის, თუ რას ნიშნავს "მომსახურების ეკონომიკური სარგებელი". არსებობს მოსაზრება, რომ ეს ნიშნავს სარგებელს, რომელსაც მომსახურების მიმღები იღებს ამ მომსახურების გამოყენების შედეგად. ამავე დროს, არსებობს მოსაზრება, რომ მომსახურების ეკონომიკური სარგებელია თვით ამ მომსახურების მიღება. პირმა შეიძლება მომსახურება მიიღოს ერთ ქვეყანაში, ხოლო შემდეგ იგი გამოიყენოს სხვა ქვეყანაში. აქედან გამომდინარე, ამ ორი მოსაზრების არსებობის შედეგად მომსახურების მიწოდების ადგილი სხვადასხვაა. პირველი მოსაზრების მი-

ხედვით, თუ საქართველოს რეზიდენტმა არარეზიდენტისაგან მომსახურება მიიღო საქართველოს ფარგლებს გარეთ, რომელსაც იყენებს საქართველოში ეკონომიკური საქმიანობისათვის და იღებს სარგებელს, ამ მომსახურების მიწოდების ადგილი საქართველოშია. მეორე მოსაზრების მიხედვით, ამავე მომსახურების მიწოდების ადგილი არის საქართველოს ფარგლებს გარეთ. უნდა აღინიშნოს, რომ პრეცენდენტული მაგალითები არსებობს ორივე მოსაზრების სასარგებლოდ. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ თუ დაეყრდნობით პირველ მოსაზრებას, მომსახურების მიწოდების ადგილის განსაზღვრა შეუძლებელი ხდება, თუ მომსახურების მიმღებმა არ გამოიყენა მომსახურება, ან ვერ ვადგენთ გამოიყენა თუ არა მან მომსახურება და სად. ასევე ისმის კითხვა, არის თუ არა მომსახურების გამოყენება, მისი მიღების შედეგად გადაწყვეტილების მიღება რაიმე ქმედებაზე, თუ უმოქმედობაზე და როგორ დავადგინოთ, სად ხდება ამ გადაწყვეტილების შედეგად ეკონომიკური სარგებლის მიღება.

ე.ა) პატენტების, ლიცენზიების, სავაჭრო მარკების, საავტორო უფლებების ან სხვა ანალოგიური არამატერიალური აქტივის საკუთრებაში გადაცემა ან დათმობა;

საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის თანახმად, მომსახურებას განეკუთვნება პატენტების, ლიცენზიების, სავაჭრო მარკების, საავტორო უფლებების ან სხვა ანალოგიური არამატერიალური აქტივის გამოყენებაზე უფლების გადაცემა. ამდენად, შეგვიძლია ჩავთვალოთ, რომ აქ იგულისხმება ზემოთ აღნიშნული აქტივების გამოყენებაზე უფლების გადაცემა.

მაგალითი: მოქალაქე B-ს საავტორო უფლება აქვს გამოგონებაზე სამშენებლო მასალების დარგში. ფრანგულმა კომპანიამ მასთან გააფორმა ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც B ფრანგულ კომპანიას უფლებას მისცემს, გამოიყენოს მისი საავტორო უფლება და 10 წლის განმავლობაში აწარმოოს მის მიერ გამოგონილი სამშენებლო მასალა და იგი საფრანგეთში გაყიდოს. საავტორო უფლების გამოყენების მთელი პერიოდის განმავლობაში, B მიიღებს ფულად კომპენსაციას. ფრანგული კომპანია აღნიშნულ მასალას აწარმოებს და ყიდის საფრანგეთში და, ამდენად, ეკონომიკურ სარგებელსაც საფრანგეთში იღებს. ამ მაგალითში მომსახურების მიწოდების ადგილი არის საფრანგეთი, ზემოთ განხილული ორივე მოსაზრებიდან გამომდინარე.

ე.ბ) საკონსულტაციო, იურიდიული, საბუღალტრო, საინჟინერინგო, აგრეთვე ინფორმაციის დამუშავებისა და სხვა ანალოგიური მომსახურება;

მაგალითი: შპს Y აწარმოებს მარკეტინგულ კვლევას. გერმანულმა კომპანიამ მას შეუკვეთა წამლების ბაზრის კვლევა, რათა გააუმჯობესოს მის მიერ საქართველოს ბაზარზე წამლების გაყიდვა. გერმანული კომპანია ეკონომიკურ სარგებელს Y-ის მიერ გაწეული მომსახურებიდან იღებს საქართველოს ტერიტორიაზე, რადგან ამ კვლევის შედეგად ის მოელის თავისი პროდუქციის რეალიზაციის გაუმჯობესებას საქართველოში. თუ დავეყრდნობით მოსაზრებას, რომ "მომსახურების ეკონომიკური სარგებელი" ნიშნავს სარგებელს, რომელსაც მომსახურების მიმღები იღებს ამ მომსახურების გამოყენების შედეგად, მაშინ მაგალითში განხილული მომსახურების მიწოდების ადგილი არის საქართველო. თუ დავეყრდნობით მოსაზრებას, რომ "მომსახურების ეკონომიკური სარგებელი" არის თვით ამ მომსახურების მიღება, მაგალითში განხილული მომსახურების მიწოდების ადგილი არის გერმანია.

ე.გ) პერსონალით უზრუნველყოფა;

მაგალითი: შპს Z ამერიკული სამედიცინო დაწესებულების დაკვეთით ამ უკანასკნელისათვის აწარმოებს მედდების შერჩევას. შერჩეული მედდები იგზავნება ამერიკის სამედიცინო დაწესებულებაში, სადაც ისინი კონტრაქტით განსაზღვრული ვადის განმავლობაში მუშაობენ. ამ შემთხვევაში, Z პერსონალით უზრუნველყოფს ამერიკულ სამედიცინო კომპანიას, რომელიც ეკონომიკურ სარგებელს იღებს ამერიკის შეერთებულ შტატებში, ამ მედდების მუშაობის შედეგად. ამ შემთხვევაში, მომსახურების გაწევის ადგილი არის აშშ, ზემოთ განხილული ორივე მოსაზრებიდან გამომდინარე.

იგივე ფირმა გერმანული კომპანიისათვის არჩევს მენეჯერს, რომელმაც გერმანული კომპანიისაგან უნდა მიიღოს ხელფასი და საქართველოში კონტროლი გაუწიოს ამ კომპანიის პროდუქციის რეალიზაციას. ამ შემთხვევაში, გერმანული კომპანია ეკონომიკურ სარგებელს ამ მენეჯერის მუშაობის შედეგად იღებს საქართველოში. თუ დავეყრდნობით მოსაზრებას, რომ "მომსახურების ეკონომიკური სარგებელი" ნიშნავს სარგებელს, რომელსაც მომსახურების მიმღები იღებს ამ მომსახურების გამოყენების შედეგად, მაშინ მაგალითში განხილული მომსახურების მიწოდების ადგილი არის საქართველო. თუ დავეყრდნობით მოსაზრებას, რომ "მომსახურების ეკონომიკური სარგებელი" არის თვით ამ მომსახურების მიღე-

ება, მაგალითში განხილული მომსახურების მიწოდების ადგილი არის გერმანია.

ე.დ) მოძრავი ქონების იჯარით გადაცემა (გარდა სატრანსპორტო საშუალებებისა);

მაგალითი: თურქული კომპანია შპს A-ს იჯარით აძლევს წისქვილის მოწყობილობებს. მომსახურების მიმღები არის A, რომელიც ეკონომიკურ სარგებელს იღებს საქართველოში. მომსახურების მიწოდების ადგილი საქართველოა, ზემოთ განხილული ორივე მოსაზრებიდან გამომდინარე.

ე.ე) ხელშეკრულების ძირითადი მონაწილე პირის (საწარმოს ან ფიზიკური პირის) სახელით მოქმედი აგენტის მიერ ამ ნაწილით გათვალისწინებული მომსახურება;

საგადასახადო და სამოქალაქო კოდექსები არ იძლევა ხელშეკრულების ძირითადი და არაძირითადი მონაწილის განმარტებას. ამ კოდექსის 29-ე მუხლის მე-5 ნაწილში ნახსენებია აგენტი, რომლის მეშვეობითაც უცხოურმა საწარმომ ან/და არარეზიდენტმა ფიზიკურმა პირმა შეიძლება განახორციელოს სამეწარმეო საქმიანობა საქართველოში. შეგვიძლია ვიგულისხმოთ, 29-ე მუხლში, ისევე როგორც ამ პუნქტში, აგენტი მოყვანილია წარმომადგენლის (244-ე მუხლით "რწმუნებულის") მნიშვნელობით (და არა საგადასახადო აგენტის მნიშვნელობით). სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით რწმუნებულისათვის ხდება წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების (რწმუნებულობის) მიცემა. აქედან გამომდინარე, შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ ეს ქვეპუნქტი ეხება ხელშეკრულების მონაწილე პირისათვის 240-ე მუხლის პირველ ნაწილში მოყვანილი მომსახურებისათვის, აგენტის მიერ განხორციელებულ ქმედებებს.

მაგალითად: აზერბაიჯანულმა კომპანიამ შპს B-ს სარემონტოდ ჩამოუტანა მანქანა-დანადგარები. რემონტის განხორციელების საკონტროლებლად მან დაიქირავა აგენტი (წარმომადგენელი), რომელიც აზერბაიჯანული კომპანიის სახელით (მასზე გადმოცემული წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების საფუძველზე) აკონტროლებს რემონტის შესრულების ხარისხს. აგენტი (წარმომადგენელი) მომსახურებას უწევს აზერბაიჯანულ კომპანიას, რომელიც არის B-სთან რემონტის შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულების მონაწილე მხარე. აზერბაიჯანული კომპანია დაქირავებული აგენტის (წარმომადგენლის) მიერ გაწეული მომსახურებისაგან ეკონომიკურ სარგებელს იღებს საქართველოში, მეორე მოსაზრებიდან

გამომდინარე. პირველი მოსაზრებიდან გამომდინარე, აზერბაიჯანში, რადგან კომპანიამ აზერბაიჯანში უნდა წაიღოს და გამოიყენოს საქართველოში გარემონტებული მანქანა-დანადგარები ან ისევე საქართველოში, რადგან მანქანა-დანადგარების გარემონტება საქართველოში ხდება.

ე) იმ პირის ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილი, რომელიც ეწევა მომსახურებას.

პირის საქმიანობის ადგილი განისაზღვრება ამ კოდექსის 27-ე, 28-ე, (საწარმოებისთვის) 30-ე (ორგანიზაციებისთვის) და 38-ე (მეწარმე ფიზიკური პირისათვის) მუხლებით. 27-ე მუხლის მიხედვით, საწარმოს საქმიანობის ადგილი შეიძლება განისაზღვროს მისი ძირითადი საქმიანობის განხორციელების ადგილის მიხედვით. ეს პუნქტი არ გულისხმობს კოდექსში მოყვანილ საქმიანობის ადგილს და ძირითადი საქმიანობის განხორციელების ადგილს, არამედ საუბარია ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილზე, რაც შეგვიძლია ვიგულისხმოთ როგორც კონკრეტული მომსახურების განხორციელების ადგილი (პირი ეკონომიკურ საქმიანობას შეიძლება ახორციელებდეს, როგორც მისი საქმიანობის ადგილზე, ისე სხვა ადგილებშიც). აქედან გამომდინარე, მომსახურების მიწოდების ადგილი, მოცემული პუნქტის მიხედვით, არის პირის მიერ ამ მომსახურების ფაქტობრივად მიწოდების ადგილი.

2. თუ მომსახურების გაწევის ადგილი აღწერილია ამ მუხლის პირველი ნაწილის ერთზე მეტ ქვეპუნქტში, მომსახურების გაწევის ადგილი განისაზღვრება მომსახურების აღმწერი რიგით პირველი პუნქტის მიხედვით.

მაგალითი: ამ მუხლის პირველი ნაწილის "დ" ქვეპუნქტში მოყვანილ მაგალითში შპს A, რომელიც არის საქართველოში რეგისტრირებული ორგანიზაცია და იმართება საქართველოში, ეწევა მოსკოვიდან ჩამოსული მგზავრის დახვედრის მომსახურებას. ამ მომსახურების გაწევის ადგილი "დ" ქვეპუნქტის მიხედვით არის მოსკოვი (მგზავრის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას არის მოსკოვი), ხოლო "ე" ქვეპუნქტის მიხედვით არის საქართველო (კომპანია მგზავრს მომსახურებას უწევს უშუალოდ საქართველოში). ამ მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, აღნიშნული მომსახურების გაწევის ადგილი არის მოსკოვი, რადგან პუნქტი "დ" რიგითობის მიხედვით არის უფრო წინ, ვიდრე პუნქტი "ე".

მუხლი 241. უკუდაბეგვრა

1. დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებული არარეზიდენტის მიერ საგადასახადო აგენტისათვის საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურება იბეგრება ამ მუხლის შესაბამისად.

2. ამ მუხლის მიხედვით საგადასახადო აგენტად ითვლება ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი, რომელსაც აქვს საიდენტიფიკაციო ნომერი.

საგადასახადო აგენტი განისაზღვრება ამ კოდექსის 38-ე მუხლის მე-2 ნაწილით. თუ არარეზიდენტი პირი (არარეზიდენტი ფიზიკური პირი ან/და უცხოური საწარმო) მომსახურებას უწევს საქართველოს ტერიტორიაზე ნებისმიერ რეზიდენტ (განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლით) გადასახადის გადამხდელს, რომელსაც გააჩნია საიდენტიფიკაციო კოდი, მაშინ ამ უკანასკნელმა არარეზიდენტი პირის მაგივრად უნდა გადაიხადოს დღგ, ამ მუხლში განსაზღვრული წესის შესაბამისად. თუ არარეზიდენტი პირი მომსახურებას უწევს არარეზიდენტს, ან პირს, რომელსაც არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო კოდი, მაშინ დაბეგვრის ვალდებულება არ წარმოიშობა.

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო აგენტი აწარმოებს დღგ-ის დარიცხვას არარეზიდენტისათვის გასაცემ თანხაზე. დღგ-ის ოდენობა განისაზღვრება ამ კოდექსის 245-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი გადასახადის განაკვეთის მიხედვით.

მაგალითი: თურქულმა კომპანიამ შპს C-ს 2 თვით იჯარით მისცა სატვირთო ავტომანქანები 10,000 აშშ დოლარად, დღგ-ის გარეშე, რომლებიც C-მ მიიღო საქართველოში. ამ შემთხვევაში მომსახურების ფაქტობრივად განხორციელების ადგილი არის საქართველო და მომსახურება მიწოდებულად ითვლება საქართველოში. თურქული კომპანია ამ ოპერაციაზე იბეგრება დღგ-ის გადასახადით. C-ს აქვს გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო კოდი და, ამდენად, იგი ვალდებულია, რომ აღრიცხოს თურქული კომპანიის მიერ გადასახდელი დღგ. ვთქვათ, მომსახურების გაწევა ხდება 2005 წლის მარტსა და აპრილში. ამ შემთხვევაში დღგ-ის თანხა, რომელიც უნდა აღირიცხოს, არის 2000 აშშ დოლარის ეკვივალენტი ლარებში.

4. თუ საგადასახადო აგენტი რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, მან დარიცხული დღგ უნდა გადაიხადოს დღგ-ის შე-

სახებ იმ თვის დეკლარაციის წარდგენის დროს, რომელშიც მოხდა მომსახურების გაწევა. დარიცხული დღგ-ის ბიუჯეტში გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი ითვლება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურად.

მაგალითი: ვთქვათ, C მანქანების იჯარის თანხას ოურქულ კომპანიას წინასწარ უხდის (იხილეთ წინა მაგალითი). C არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული და მომსახურებას იღებს მარტსა და აპრილში. აქედან გამომდინარე, მარტის დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის დროს (არა უგვიანეს 15 აპრილისა), C-მ უნდა გადაიხადოს 1000 აშშ დოლარის შესაბამისი თანხა ლარებში (მარტის თვის მომსახურებაზე). ამ თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი წარმოადგენს 248-ე მუხლით გათვალისწინებულ ანგარიშ-ფაქტურას. მომსახურების ღირებულების წინასწარ გადახდისას დღგ-ის გადახდის ვალდებულება C-ს არ წარმოეშობა, რადგან ამ მომენტში მომსახურება ჯერ გაწეული (მიწოდებული) არ არის.

5. თუ საგადასახადო აგენტი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, მან დარიცხული დღგ უნდა გადაიხადოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით, მომსახურების გაწევის თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე.

მაგალითი: C (იხ. წინა მაგალითი) დღგ-ის გადამხდელად რომ არ იყოს რეგისტრირებული, მარტის თვის მომსახურების შესაბამისი დღგ (1000 აშშ დოლარის შესაბამისი ლარებში) მაინც გადასახდელი იქნება 15 აპრილამდე.

6. საგადასახადო აგენტი საგადასახადო ორგანოში წარადგენს ანგარიშგებას საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა 2004 წლის 31 დეკემბერს გამოსცა ბრძანება № 901 "უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ-ის ბიუჯეტში გადახდის და ანგარიშგების წარდგენის წესის დამტკიცების შესახებ".

მუხლი 242. იმპორტის დრო

საქონლის იმპორტი ხორციელდება მაშინ, როდესაც საქონელი საბაჟო კანონმდებლობის მიხედვით იბეგრება საბაჟო გადასახადით. თუ საქონელი გათავისუფლებულია საბაჟო გადასახადისა-

ფან, საქონლის იმპორტი ხორციელდება მაშინ, როცა მასზე უნდა ფადახდილიყო საბაჟო გადასახადი, ეს საქონელი გათავისუფლებული რომ არ ყოფილიყო საბაჟო გადასახადისაგან.

საქართველოს კანონის "საბაჟო ტარიფისა და გადასახადის შესახებ" მე-19 მუხლის მიხედვით, *"საბაჟო გადასახადის დარიცხვა ხდება საქონლის საბაჟო ღირებულების მიხედვით და იგი გადაიხდევინება საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას საბაჟო ორგანოების მიერ საქონლის საბაჟო გაფორმებამდე სხვა საბაჟო გადასახდელებთან ერთად."*

საქართველოს საბაჟო კოდექსის 76-ე მუხლის მიხედვით, *"საბაჟო გაფორმება არის გარკვეული საბაჟო პროცედურების ჩატარება საქონლისა და/ან სატრანსპორტო საშუალებების შესაბამის საბაჟო რეჟიმში მოქცევისა და ამ რეჟიმის დამთავრების მიზნით, ამ (საბაჟო) კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად."*

აქედან გამომდინარე, დღგ-ის გადახდა მოხდება საბაჟო ორგანოების მიერ საქონლის საბაჟო გაფორმებამდე, მიუხედავად იმისა, განთავისუფლებულია თუ არა ეს საქონელი საბაჟო გადასახადისაგან.

მუხლი 243. შერეული ოპერაციები

1. საქონლის/მომსახურების მიწოდება, რომელიც ძირითადი საქონლის/მომსახურების მიწოდების მიმართ დამხმარე ხასიათისაა, ითვლება ამ საქონლის მომსახურების ნაწილად.

მომსახურების ან/და საქონლის მიწოდება, რომელიც ხორციელდება იმისათვის, რომ ხელი შეუწყოს სხვა მომსახურების/საქონლის მიწოდებას, განიხილება სხვა მომსახურების/საქონლის ნაწილად.

მაგალითი: შპს X ფქვილს ყიდის თბილისში. ბათუმელმა კლიენტმა შეუკვეთა 20 ტონა ფქვილი, რომელიც მან ხელშეკრულების მიხედვით უნდა მიაწოდოს ბათუმში. ამისათვის მან დაიქირავა სატვირთო ავტომანქანა, მუშებს ფქვილი მანქანაზე დაატვირთინა და გააგზავნა ბათუმის მიმართულებით. მყიდველი ფქვილს იღებს ბათუმში. ტრანსპორტირებისა და დატვირთვის მომსახურება ატარებს ფქვილის მიწოდებისათვის დამხმარე ხასიათს და განიხილება ამ საქონლის მიწოდების ნაწილად.

2. მომსახურების გაწევა, რომელიც დამხმარე ხასიათისაა საქონლის იმპორტის მიმართ, ითვლება ამ საქონლის იმპორტის ნაწილად.

მომსახურება, რომელიც დამხმარე ხასიათისაა საქონლის იმპორტის (განმარტებულია მე-12 მუხლში) მიმართებაში, საქართველოს კანონის "საბაჟო ტარიფისა და გადასახადის შესახებ" მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად შეიტანება საქონლის საბაჟო ღირებულებაში. ხოლო საბაჟო ღირებულების საფუძველზე ამავე კანონის მე-10 მუხლის 1 ნაწილის მიხედვით ხდება საბაჟო გადასახადის გაანგარიშება.

მაგალითი: შპს Y აწარმოებს მზესუმზირის ზეთის იმპორტს საქართველოში. ხელშეკრულების მიხედვით, მომწოდებელმა უნდა დაიქირაოს სატრანსპორტო საშუალება და გადაიხადოს ამ საქონლის საქართველომდე ტრანსპორტირების ღირებულება. Y ასევე აზღვევს საქონლის ტრანსპორტირებას გამოგზავნის პუნქტიდან საქართველომდე. საქართველოს კანონის "საბაჟო ტარიფისა და გადასახადის შესახებ" მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ტრანსპორტირებისა და დაზღვევის ფასი ასევე შეიტანება საბაჟო ღირებულებაში. აღნიშნული მომსახურებები განიხილება, როგორც ამ ზეთის იმპორტის ნაწილი.

3. დასაბეგრი და გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების ერთად მიწოდება განიხილება, როგორც დასაბეგრი და გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების მიწოდების ცალკე ოპერაციები.

თუ პირი ამ კოდექსის 230-ე მუხლით დღგ-ისგან განთავისუფლებული საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდებას აწარმოებს მოცემული კოდექსის 225-ე მუხლით გათვალისწინებულ საქონლის/მომსახურების დასაბეგრ მიწოდებასთან ერთად, მაშინ ითელება, რომ პირმა განახორციელა სხვადასხვა ოპერაცია ცალცალკე.

მაგალითი: შპს Z-მა შპს A-ს მიჰყიდა სამშენებლო ტექნიკა 20.000 ლარად, დღგ-ის გარეშე. ხელშეკრულების მიხედვით A ტექნიკის საფასურს არ გადაიხდის საქონლის მიწოდებისას. ღირებულების გადახდა მოხდება ორი წლის განმავლობაში თანაბარი ოდენობით. ამ ორი წლის განმავლობაში მოხდება ვალზე პროცენტების დარიცხვა, წლიური 16 პროცენტიდან გამომდინარე, რაც ფორმდება სასესხო ხელშეკრულებით. ამ შემთხვევაში კომპანიამ აწარმოა დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდება და სესხის გაცემა (ფინანსური მომსახურების მიწოდება მე-19 მუხლის თანახმად) ერთდროულად. სამშენებლო ტექნოლოგიების მიწოდება წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას, ხოლო სესხის გაცემა (ფინანსური მომსახურების მიწოდება) ამ კოდექის 230-ე მუხლის 1

ნაწილის, "ა" პუნქტით განთავისუფლებულია დღგ-ისაგან. ითვლება, რომ კომპანიამ აწარმოება ორი სხვადასხვა ოპერაცია ცალ-ცალკე.

მუხლი 244. აგენტის ოპერაციები

1. საქონლის/მომსახურების მიწოდება პირის მიერ, რომელიც არის სხვა პირის აგენტი (რწმუნებული), განიხილება როგორც ამ სხვა პირის (რწმუნებლის) ოპერაციები.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილი არ ეხება აგენტის მიერ იმ პირისათვის (რწმუნებლისათვის) გაწეულ მომსახურებას, რომლის აგენტიცაა.

კომპანია B არის ცნობილი საერთაშორისო კომპანია. იგი საქართველოში მარკეტინგულ კვლევებს აწარმოებს თავის მიერ დაქირავებული შპს C-ს საშუალებით, რომელსაც B-ისაგან გადაცემული აქვს წამომადგენლობითი უფლებამოსილება. მარკეტინგულ კვლევებზე B-ს სახელით ხელშეკრულებებს აფორმებს მისი აგენტი (რწმუნებული) C. გარდა სააგენტო ხელშეკრულებისა, B-მ C-ს ხელშეკრულება დაუდო საქართველოში საკონსულტაციო ბიზნესის მარკეტინგული კვლევის შესახებ. იმ მომსახურების მიწოდება, რომელსაც C ახორციელებს B-სთან გაფორმებული სააგენტო ხელშეკრულების საფუძველზე (ამ უკანასკნელის სახელით), ითვლება B-ს ოპერაციად. ხოლო საკონსულტაციო ბაზრის მარკეტინგული კვლევის სახით B-სთვის მიწოდებული მომსახურება ითვლება C-ს მიერ განხორციელებულად.

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილი არ ეხება საქართველოში არარეზიდენტის მიერ რეზიდენტი აგენტის მეშვეობით საქონლის მიწოდებას, როცა ეს არარეზიდენტი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში. ამ შემთხვევაში დღგ-ით დაბეგვრის მიზნით მიწოდება ითვლება აგენტის მიერ განხორციელებულად.

მაგალითი: გერმანულმა კომპანიამ სააგენტო ხელშეკრულება გააფორმა შპს Y-თან, რომლის მიხედვითაც ეს უკანასკნელი გერმანული კომპანიის სახელით (მიღებული წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების ფარგლებში) აწარმობს შოკოლადის კანფეტის რეალიზაციას საქართველოში. გერმანული კომპანია არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში. ამ შემთხვევაში, დღგ-ის მი'სნებისათვის შოკოლადის კანფეტი მიწოდებულად ითვლება Y-ს. გერმანული კომპანია საქართველოში რომ ყოფილი-

ყო რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, მას ჩაეთვლებოდა შოკოლადის კანფეტი მიწოდებულად.

თავი XXXVI
გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი

მუხლი 245. დღგ-ის განაკვეთები

1. დღგ-ის განაკვეთი შეადგენს დასაბეგრი ბრუნვის ან დასაბეგრი იმპორტის თანხის 18 პროცენტს.

საგადასახადო კოდექსის მე-14 თაეით განსაზღვრულია დასაბეგრი ოპერაციები, რომლებიც იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით. ყველა სხვა შემთხვევაში, დღგ-ის განაკვეთი დასაბეგრ ოპერაციაზე ან/და დასაბეგრ იმპორტ'ზე შეადგენს დასაბეგრი ოპერაციის თანხის (მუხლი 227) ან/და დასაბეგრი იმპორტის თანხის 18 %-ს (2005 წ'ლის 1 იულისამდე 20% - მუხლი 281).

ეთქვათ, საქონლის ფასი დღგ-ის გარეშე შეადგენს 100 ლარს, მაშინ ფასი დღგ-ის ჩათვლით არის 118 ლარი (120 ლარი 1 იულისამდე). დღგ-ის თანხა არის 18 ლარი, რაც დღგ-ის ჩათვლით საქონლის ფასის მიმართებაში შეადგენს 15.254%-ს – 18/118 (1 იულისამდე 16.67%-ს – 20/120).

2. დასაბეგრი ბრუნვა არის საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ჯამი.

დასაბეგრი ბრუნვა არის ამ კოდექსის 227-ე მუხლით გათვალისწინებული დასაბეგრ ოპერაციათა ჯამი. დასაბეგრ ბრუნვაში არ შედის იმ ოპერაციების თანხები, რომლებიც ამ კოდექსით არ წარმოადგენენ დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს.

მუხლი 246. დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატანი დღგ

დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატანი დღგ-ის თანხა განისაზღვრება, როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხული დღგ-ის თანხასა და ჩასათვლელი დღგ-ის თანხებს შორის.

მაგალითი: შპს Z-მა მყიდველს მიაწოდა 10,000 ლარის ფქვილი, დღგ-ის გარეშე, რომელიც მას იმავე თვეს შეძენილი ჰქონდა 8,000 ლარად, დღგ-ის გარეშე. ამ ოპერაციაზე დარიცხული დღგ-ის თანხა შეადგენს 1,800 ლარს (10,000 X 0.18). შეძენისას მან გადაიხადა დღგ 1,440 (8,000 X 18%) ლარის ოდენობით. ამ კოდექსის 247-ე მუხლის თანახმად, Z-ს შეუძლია ჩაითვალოს ეს 1,440 ლარი.

ბიუჯეტში შესატანი თანხა შეადგენს 360 ლარს (1,800 – 1,440). იგულისხმება, რომ Z-ს სხვა შესყიდვები და სხვა ოპერაციები (როგორც დასაბეგრი, ისე დაუბეგრავი) არ განუხორციელებია.

მუხლი 247. დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა

1. დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს.

დღგ-ის ჩათვლის უფლება არა აქვს პირს, თუ ის ამ კოდექსის 223-ე მუხლის მიხედვით არაა რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ამ პირს გააჩნია ყველა ის დოკუმენტი, რომლებიც საჭიროა დღგ-ის ჩათვლისათვის.

2. ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

იმისათვის, რომ პირს ჰქონდეს დღგ-ის ჩათვლის უფლება, ის უნდა იყოს რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, ჰქონდეს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ან/და საქართველოს საბაჟო კოდექსის 96-ე მუხლით გათვალისწინებული სატვირთო-საბაჟო დეკლარაცია, რომლითაც დასტურდება, რომ პირის მიერ დღგ გადახდილია ან გადახდილი იქნება დასაბეგრი ოპერაციის ან/და დასაბეგრი იმპორტის მიხედვით. გარდა ამისა, დასაბეგრი ოპერაციის ან/და დასაბეგრი იმპორტის შედეგად შეძენილი საქონელი ან/და მომსახურება განკუთვნილი უნდა იყოს პირის ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

მაგალითი: შპს Z-მა განახორციელა 100 000 ლარის (დღგ-ის გარეშე) ღირებულების შაქრის იმპორტი. საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას მან სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციის საფუძველზე გადაიხადა დღგ 18 000 ლარის ოდენობით. იმავე თვეს მას საწყობის იჯარისათვის გამოუწერეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 2 000 ლარის ოდენობით (დღგ-ის გარეშე). იჯარის საფასური კომპანიას იმავე თვეს არ გადაუხდია. იმპორტირებული შაქარიც და საწყობის იჯარაც განკუთვნილია მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობისათვის. Z-ს უფლება აქვს, დღგ ჩაითვალოს 18 360 ლარის ოდენო-

ბით. ამ თანხიდან 18 000 ლარს კომპანია ითელის სატეირთო-საბაჟო დეკლარაციის საფუძველზე, ხოლო 360 ლარს მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე. იჯარის თანხა Z-ს ჯერ არ ჰქონდა გადახდილი, მაგრამ რადგან ამ მომსახურებაზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილ იქნა, კომპანიას მიეცა ამ დღგ-ის ჩათვლის უფლება.

3. თუ დღგ-ის გადამხდელის მიერ წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით გადახდილი ან/და გადასახდელი დღგ ნაწილობრივ გათვალისწინებულია გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის, ნაწილობრივ კი – სხვა მიზნებისათვის, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა განისაზღვრება მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ან გამოსაყენებელი საქონლის/მომსახურების ღირებულების შესაბამისად. თუ შეუძლებელია ასეთი გამოჯვნა, დღგ-ის ჩათვლა იწარმოებს პროპორციულად.

მაგალითი: ეთქვათ, ზემოთ მოყვანილ მაგალითში შპს Z-მა იმპორტით შემოიტანა 25 ტონა ფქვილი. ამ თანხიდან მან 20 ტონა ფქვილი გაყიდა 10,000 ლარად, დღგ-ის გარეშე. 5 ტონა ფქვილი კომპანიამ უსასყიდლოდ გადასცა ბავშვთა სახლს. სატეირთო-საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით, კომპანიამ ფქვილის იმპორტისას გადაიხადა 1,500 ლარი. რადგან მხოლოდ 20 ტონა ფქვილი იყო გამოყენებული ეკონომიკური საქმიანობისათვის, ამ თანხიდან მხოლოდ 1,200 ლარის ჩათვლის უფლება ჰქონდა Z-ს – მან შეძლო დღგ-ის ზუსტად გამოჯვნა. ვთქვათ, Z-ის მიერ იჯარით საწყობის აღებისთვის გამოწერილ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში დღგ გამოყოფილი იყო 250 ლარის ოდენობით. ამ დღგ-ის ზუსტი გამოჯვნა შეუძლებელია, ამიტომ ამ თანხის გამოჯვნა შესაძლებელია პროპორციის მეთოდის გამოყენებით. 25 ტონიდან მხოლოდ 80% იყო გამოყენებული ეკონომიკური საქმიანობისათვის (20/25) და 20% გამოყენებული იყო არაეკონომიკური საქმიანობისათვის (5/25). ამიტომ გამოყოფილი 250 ლარიდან მხოლოდ 200 ლარის ჩათვლის უფლება აქვს Z-ს (250 X 0.8). ივარაუდება, რომ გაყიდული და უსასყიდლოდ გადაცემული ფქვილის საბაზრო ფასი ერთნაირია.

4. დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებს:

ა) მსუბუქ ავტომობილებზე, გარდა იმ პირების მიერ შეძენილი მსუბუქი ავტომობილებისა, რომელთა ძირითადი საქმიანობაა მსუბუქი ავტომობილების ყიდვა-გაყიდვა, ლიზინგით გაცემა, გაქი-

რაება, ასევე გარდა იმ შემთხვევისა, თუ ამ პირის შემოსაელები მხოლოდ აეტომობილით მომსახურებაზეა დამოკიდებული;

საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის I-ლი ნაწილის "ჯ" პუნქტის მიხედვით, მსუბუქი ავტომობილების იმპორტი ან/და მიწოდება განთავისუფლებულია დღგ-ისგან. აქედან გამომდინარე, მსუბუქი ავტომანქანის შეძენისას არ ხდება დღგ-ის გადახდა და, შესაბამისად, ვერც ჩათვლა მოხდება არც ერთ ჩამოთვლილ შემთხვევაში (ყიდვა-გაყიდვა, ლიზინგით გაცემა, გაქირაება, ასევე ის შემთხვევა, თუ ამ პირის შემოსაელები მხოლოდ ავტომობილით მომსახურებაზეა დამოკიდებული).

ბ) საქველმოქმედო ან სოციალური მიზნით გასართობი ღონისძიებებისათვის ან წარმომადგენლობითი ხარჯებისას გადახდილ დღგ-ის თანხებზე;

საქველმოქმედო საქმიანობა არ არის ეკონომიკური საქმიანობა, ამდენად ამ მუხლის მე-2 და მე-3 მუხლების შესაბამისად, მასზე დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებს. თუ პირი ყიდულობს საქონელს ან/და მომსახურებას, რომლებიც განკუთვნილია სოციალური მიზნით გამართული გასართობი ღონისძიებისათვის ან/და ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 38-ე ნაწილით განსაზღვრული წარმომადგენლობითი ხარჯებისათვის, იგი ვერ მოახდენს დღგ-ის ჩათვლას, მიუხედავად იმისა, რომ შეიძლება დღგ გადაიხადოს ამ საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას.

მაგალითი: სს B-მ გამართა თავისი საქმიანობის პრეზენტაცია. კომპანიამ, რომელიც მოემსახურა მას პრეზენტაციის მოწყობაში, გამოუწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. მიუხედავად ამისა, B ვერ ჩაითვლის დღგ-ს, რადგან ამ მომსახურებაზე გადახდილი თანხა განეკუთვნება წარმომადგენლობით ხარჯებს.

გ) ამ მუხლის მე-5 ნაწილის გათვალისწინებით იმ საქონელზე/ მომსახურებაზე გადახდილ დღგ-ზე, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ დღგ-ისგან გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების საწარმოებლად, მიუხედავად იმისა, გათვალისწინებულია თუ არა მისი შემდგომი მიწოდება;

თუ პირი ყიდულობს საქონელს ან/და მომსახურებას, რომელსაც იგი იყენებს ამ კოდექსის 230-ე მუხლით გათავისუფლებული საქონლის ან/და მომსახურების საწარმოებლად, მაშინ ეს პირი ვერ ჩაითვლის ნაყიდ საქონელზე ან/და მომსახურებაზე გადახდილ დღგ-ს, მიუხედავად იმისა, პირი აწარმოებს დღგ-ისგან გან-

თავისუფლებულ საქონელს გასაყიდად თუ თავისი საჭიროებისათვის.

მაგალითი: შპს A დაკავებულია მადნის მოპოვებით და ამის გამო მან შექმნა თავისი სამედიცინო ცენტრი, რომელიც სისტემატურად აკონტროლებს კომპანიის პერსონალის ჯანმრთელობის მდგომარეობას. ასეთი სახის მომსახურება აუცილებელია კომპანიის საქმიანობისათვის, რადგან მისი პერსონალი დაკავებულია მძიმე სამუშაოთი, რომელზეც დაუშვებელია არაჯანმრთელი ადამიანის დაშვება. ამ მომსახურების გასაწევად კომპანია ყიდულობს სხვადასხვა მასალას, რაზედაც იხდის დღგ-ს (გამოწერილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები). კომპანიის მიერ გაყიდული მადანი იბეგრება დღგ-ით, მაგრამ სამედიცინო მომსახურების მიწოდება 230-ე მუხლით გათავისუფლებულია დღგ-ისგან. მიუხედავად იმისა, რომ კომპანია ამ მომსახურებას იყენებს საკუთარი ოპერაციების საწარმოებლად, რადგან სამედიცინო მომსახურების მიწოდება გათავისუფლებულია დღგ-ისგან, ამ მომსახურებისათვის შეძენილ მასალებზე კომპანია დღგ-ს ვერ ჩაითვლის.

მაგალითი: შპს B ეწევა საგანმანათლებლო მომსახურებას, რისთვისაც ყიდულობს სხვადასხვა მომსახურებას და საქონელს, რაზეც იხდის დღგ-ს. კომპანია ვერ ჩაითვლის დღგ-ს, რადგან მის მიერ მიწოდებული მომსახურება დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია, ამ კოდექსის 230-ე მუხლის შესაბამისად.

დ) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ იძლევა საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას;

გამყიდველის იდენტიფიცირება შეიძლება მოხდეს ბევრი დოკუმენტის საფუძველზე, იმავე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით. ეს დოკუმენტი მკაცრი აღრიცხვისაა და საგადასახადო ორგანომ იცის, ვის მისცა.

მაგალითი: შპს X-მა იყიდა საქონელი, რაზეც გამყიდველმა გამოწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. როგორც აღმოჩნდა, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული არ იყო გამყიდველის მონაცემები, რის გამოც შეუძლებელი გახდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურიდან გამყიდველის იდენტიფიცირება (სხვა დოკუმენტებში ეს მონაცემები მითითებული იყო). ამ ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებულ დღგ-ს X ვერ ჩაითვლის.

ე) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ არის წარმოდგენილი მყიდველის (ჩათვლის მიმღების) მიერ დღგ-

ის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 45 დღისა.

მაგალითი: შპს X-მა საქონელი იყიდა 25 მარტს, რაზეც გამყიდველმა გამოწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. მყიდველმა ეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ წარადგინა საგადასახადო ორგანოში, მარტის თვის დეკლარაციასთან ერთად 15 აპრილს. X-ს საშუალება აქვს 31 მარტიდან დაწყებული 45 დღის განმავლობაში (არა უგვიანეს 15 მაისისა) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარადგინოს საგადასახადო ორგანოში.

5. თუ დღგ-ის გადამხდელს აქვს დასაბეგრი და ამ კოდექსის თანახმად დღგ-ისაგან გათავისუფლებული ოპერაციები, მაშინ დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა განისაზღვრება მხოლოდ დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენებული საქონლის/მომსახურების ღირებულების შესაბამისად. თუ შეუძლებელია ასეთი გამიჯვნა, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა განისაზღვრება საერთო ბრუნვის თანხაში დასაბეგრი ბრუნვის ხვედრითი წონის მიხედვით, რომელიც გამოიანგარიშება საანგარიშო თვის საერთო ბრუნვაში დასაბეგრი ბრუნვის ხვედრითი წონის საფუძველზე. ეს ნაწილი გამოიყენება ამ მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნის შესრულების შემდეგ.

უპირველეს ყოვლისა, უნდა აღინიშნოს, რომ საუბარია შემთხვევაზე, როდესაც დღგ-ის გადამხდელს აქვს დასაბეგრი და ამ კოდექსის 230-ე მუხლის შესაბამისად განთავისუფლებული ოპერაციები ერთად. სავარაუდოდ, თუ დღგ-ის გადამხდელს აქვს დასაბეგრი ოპერაციები და ის ოპერაციები, რომლებიც არ არის დასაბეგრი საგადასახადო კოდექსის 225-ე და 226-ე მუხლების შესაბამისად, პროპორციულობის ეს პრინციპი არ მოქმედებს, რადგან ეს დასაბეგრი ოპერაციები არ არის განთავისუფლებული ოპერაციები.

უნდა ვიგულისხმოთ, რომ საუბარია არა მარტო დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენებულ საქონელზე/მომსახურებაზე დღგ-ის ჩათვლაზე, არამედ იმ საქონელზე/მომსახურებაზე გადახდილი დღგ-ის ჩათვლაზე, რომელიც გამოყენებულია ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრ ოპერაციებში. წინააღმდეგ შემთხვევაში გამოვა, რომ დღგ-ის ვერ ჩავითვლით მანამ, სანამ არ გეცოდინება ზუსტად, როგორ ოპერაციებში გამოვიყენეთ შეძენილი საქონელი/მომსახურება. ხოლო საქონლის/მომსახურების შეძენასა და გამოყენებას შორის შეიძლება დიდი დრო გავიდეს.

მაგალითი: შპს Y ბეჭდავს წიგნებს, ჟურნალებს, სარეკლამო ბუკლეტებს და სხვა სარეკლამო ტიპოგრაფიულ მასალას. საგადა-

სახადო კოდექსის 230-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ისგან გათავისუფლებულია წიგნებისა და ჟურნალ-გაზეთების ბეჭდვა. კომპანიის მიერ სხვა პოლიგრაფიული მასალის ბეჭდვა იბეგრება დღგ-ით. კომპანიამ 2005 წლის მარტის თვეში დაბეჭდა 20,000 ლარის (დღგ-ის გარეშე) წიგნები და ჟურნალები და 10,000 ლარის (დღგ-ის გარეშე) სარეკლამო ტიპოგრაფიული მასალა. კომპანიამ თვის განმავლობაში შეიძინა 5,000 ლარის (დღგ-ის გარეშე) ტიპოგრაფიული საღებაი, 4,000 ლარის (დღგ-ის გარეშე) ქაღალდი, მოიხმარა 300 ლარის (დღგ-ის გარეშე) ელექტროენერგია. ამავე დროს Y-ს იჯარით აღებული აქვს შენობა, რომლის საიჯარო ღირებულება თვეში შეადგენს 3,000 ლარს დღგ-ის გარეშე. კომპანიას გამოუწერეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, რომლებშიც გამოყოფილია დღგ საერთო თანხით 2,460 ლარი (12,300 X0.2). გაწეული ხარჯებიდან კომპანიამ შეძლო ტიპოგრაფიული საღებაისა და ქაღალდის გამოყენების ხარჯების გამიჯვნა. კერძოდ, წიგნებისა და ჟურნალების დასაბეჭდად Y-მა გამოიყენა 4,500 ლარის (დღგ-ის გარეშე) ტიპოგრაფიული საღებაი და 3,800 ლარის (დღგ-ის გარეშე) ქაღალდი. ტიპოგრაფიული საღებაის და ქაღალდის დანარჩენი რაოდენობა გამოყენებულ იქნა სარეკლამო ტიპოგრაფიული მასალის ბეჭდვისათვის. რაც შეეხება ელექტროენერგიას და იჯარას, მათი გამიჯვნა შეუძლებელია. აქედან გამომდინარე, ამ ხარჯებზე დღგ-ის ჩათვლა მოხდება იმ პროპორციით, რა პროპორციითაც დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები წარმოდგენილია მთლიან ბრუნვებში. ამ შემთხვევაში, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია სარეკლამო ტიპოგრაფიული მასალების დაბეჭდვა. აქედან გამომდინარე, გაუმიჯნავი დღგ-დან მოხდება 1/3-ის ჩათვლა (10,000 / (10,000 + 20,000)), რაც შეადგენს 220 ლარს ((3 000 + 300) X 0.2 / 3). სულ მარტის თვის დეკლარაციის მიხედვით Y ჩაითვლის 360 ლარს ((500 + 200) X 0.2 + 220).

- ჩათვლის ამ მექანიზმის გამოყენებამდე ხდება ჯერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული და არაეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული საქონლის ან/და მომსახურების გამიჯვნა (როგორც ეს ნაჩვენებია ამ მუხლის მე-3 ნაწილში).

მაგალითი: შპს Z ეწევა ორი სახის მომსახურებას – საკონსულტაციო მომსახურებას და სამედიცინო მომსახურებას. მას იჯარით აღებული აქვს შენობა, რაშიც იხდის 5000 ლარს, დღგ-ის გარეშე. 2005 წლის აპრილში მან გაწია 40,000 ლარის სამედიცინო მომსახურება, 30,000 ლარის საკონსულტაციო მომსახურება და ბავშვთა და მოხუცებულთა სახლებში მოთავსებულ პირებს უსასყიდლოდ გაუწია 30,000 ლარის საკონსულტაციო მომსახურება. თანხები მოცემულია დღგ-ის გარეშე. ვთქვათ, ერთადერთი საგადა-

სახადო ანგარიშ-ფაქტურა კომპანიამ მიიღო იჯარის მომსახურებისათვის, რომელსაც ის იხდის საიჯარო ხელშეკრულების საფუძველზე. Z-მა აპრილის თვის განმავლობაში განახორციელა 70,000 ლარის ეკონომიკური საქმიანობა და 30,000 ლარის არაეკონომიკური საქმიანობა (რადგან 227-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "ბ" პუნქტის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება არაეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით, პროპორციის განსაზღვრისას ასევე დასაშვები უნდა იყოს საბაზრო ფასის პრინციპის გამოყენება). აქედან გამომდინარე, კომპანიამ შეიძლება ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ მომსახურებისათვის ჩათვალოს იჯარის თანხის მხოლოდ 70 პროცენტი (70,000 / (70,000 + 30,000)). ანუ, თუ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში გადახდილი/გადასახდელი დღგ-ის თანხა მითითებულია 1,000 ლარის ოდენობით (5,000 X 0.2-დღგ-ის განაკეთი 2005 წლის 1 ივლისამდე), მაშინ ეკონომიკური საქმიანობისთვის გამოყენებულ მომსახურებაზე გადახდილი/ გადასახდელი დღგ-ის ოდენობა შეადგენს 700 ლარს. ამ შეიდასი ლარის ზუსტი გამოჯვნა დასაბეგრ და დღგ-ისგან განთავისუფლებულ ოპერაციებში გამოყენების თაობაზე ასევე შეუძლებელია. აქაც ვიყენებთ პროპორციულობის მეთოდს. მთლიან ეკონომიკურ ბრუნვებში დასაბეგრი ოპერაციების ჯამი შეადგენს 42.86 პროცენტს (30,000 / (30,000 + 40,000)). აქედან გამომდინარე, Z აპრილის თვის დეკლარაციის მიხედვით ჩაითვლის მხოლოდ 300 ლარს (700 X 0.4286).

6. ამ მუხლის მე-5 ნაწილით ხვედრითი წონის მიხედვით განსაზღვრული დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება წარმოებს მიმდინარე საგადასახადო წლის დეკემბრის თვის დეკლარაციაში წლიური დასაბეგრი და გათავისუფლებული ბრუნვების ხვედრითი წონის მიხედვით.

მაგალითი: ეთქვათ ფირმაში დღგ-ის ჩათვლასთან მიმართებაში გვაქვს შემდეგი სურათი:

ოეყები	დღგ-ის თანხა, რომლის ჩათვლაც იხილება	დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების თანხა, დღგ-ის გარეშე	დღგ-ისგან გათავისუფლებული ოპერაციების თანხა, დღგ-ის გარეშე	დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ხვედრითი წონა	გამოჯვნის შედეგად ჩასათვლელი დღგ-ის ოდენობა
1	1,000	20,000	10,000	66.67%	666.67
2	1,500	15,000	10,000	60%	900
3	3,000	55,000	5,000	91.67%	2,750

4	3,500	25,000	15,000	62.5%	2,187.5
5	2,000	15,000	5,000	75%	1,500
6	5,000	60,000		100%	5,000
7	10,000	75,000		100%	10,000
8	4,000	35,000	5,000	87.5%	3,500
9	5,000	50,000	10,000	83.33%	4,166.67
10	8,000	100,000		100%	8,000
11	5,000	70,000		100%	5,000
12	4,000	60,000	10,000	85.71%	3428.57
სულ	52,000	580,000	70,000	89.23%	46,400

12 თვის განმავლობაში ოპერაციების შესაბამისად ჩათვლილი დღგ-ის ოდენობა არის 47,099.4 ლარი. მიუხედავად ამისა, ბოლო (მე-12) თვის დეკლარაციით ხდება ჩასათვლელი თანხის კორექტირება და 47,099.4 ლარის მაგიერად კომპანია ჩაითვლის მხოლოდ 46,400 ლარს.

მუხლი 248. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა

1. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი.

დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულება დგება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საქონლის/მომსახურების მიმღებმა მოითხოვა მისი გამოწერა. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა შეიძლება მოითხოვოს ფიზიკურმა პირმაც. ასეთ შემთხვევაში, საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელმა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა უნდა გამოწეროს არა უგვიანეს მიწოდების მეორე დღისა. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულება დღგ-ის გადამხდელს გააჩნია, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა საქონლის/მომსახურების მიმღები დღგ-ის გადამხდელი. თუ პირი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, მას არა აქვს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის უფლება.

2. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის დოკუმენტი, რომელიც აღირიცხება საგადასახადო ორგანოში. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში სერია და ნომერი ჩაბეჭდილია სტამბური წესით. მას აქვს დამცავი ნიშნები. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის დღგ-ის გადამხდელზე გადაცემისას ხდება მის მიერ მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების სერიისა და ნომრის რეგისტრაცია. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოიწერება ოთხ ეგზემპლარად, რომლის პირველი და მესამე პირები წარედგინება მყიდველს, ხოლო მეორე და მეოთხე პირები რჩება გამყიდველს. ანგარიშ-ფაქტურის მეოთხე პირს გამყიდველი წარუდგენს საგადასახადო ორგანოს, დასაბეგრ ოპერაციაზე საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად, ხოლო მე-3 პირს მყიდველი წარუდგენს საგადასახადო ორგანოს, თავისი ადგილმდებარეობის მიხედვით დღგ-ის ჩათვლის მისაღებად. მათი წარდგენა ხდება დღგ-ის დეკლარაციასთან ერთად ყოველთვიურად, არა უგვიანეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ადასტურებს, რომ განხორციელდა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია. მაგრამ, ვინაიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულება დგება მხოლოდ საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნის შემთხვევაში, მისი არგამოწერა არ ნიშნავს, რომ ადგილი არ ჰქონდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

3. დაუშვებელია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ, არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაბამისი თვის დღგ-ის დეკლარაციასთან ერთად წარედგინება საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით.

განხილული არ არის შესაძლებალია თუ არა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შევსებისას, შეცდომის დაშვების შემთხვევაში, ამ დოკუმენტში ჩასწორების გაკეთება, რომლის შედეგადაც საგადასახადო ორგანოში მიღა სწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, თუ საჭიროა, რომ ასეთი ანგარიშ-ფაქტურა გაუქმდეს და დაუბრუნდეს საგადასახადო ორგანოს. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის "საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მ.შ. კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე 2005 წლის 14 თებერვლის №84 ბრძანების მე-3 მუხლის 27-ე ნაწილში მითითებულია, რომ მყიდველისათვის არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა დაუშვებელია და ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ოთხი-

ეე ეგზემპლარი უნდა გაუქმდეს და ჩაბარდეს საგადასახადო ორგანოებს. ამ ბრძანებაში მითითებული არ არის ჩასწორების შესაძლებლობა (თუ ის შესაძლებელია).

4. საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს ცალკეულ საქონელზე/მომსახურებაზე, აგრეთვე ცალკეული კატეგორიის მყიდველებისათვის, შემოიღოს განსხვავებული ფორმის სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და განსაზღვროს მისი გაცემის, აღრიცხვისა და გამოყენების წესი. დღგ-ის იმ გადამხდელებისათვის, რომლებიც თავიანთ საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა სამეურნეო ოპერაციის ბუღალტრულ აღრიცხვას ახდენენ კომპიუტერული სისტემებისა და პროგრამების გამოყენებით და რომელთა მიერ მომსახურების გაწევა ან ელექტრო- და თბოენერგიის, გაზისა და წყლის მიწოდება ხდება რეგულარულად ან უწყვეტად, მომხმარებელთა ფართო წრისთვის, შესაძლებელია შემოღებულ იქნეს კომპიუტერული წესით ამობეჭდილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც მყიდველს წარედგინება საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული მიწოდებების მიხედვით და რომლის ნუმერაციისა და ჩათვლებში გამოყენების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა 2005 წლის 20 ივლისს გამოსცა ბრძანება № 558 "დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებზე კომპიუტერული წესით ამობეჭდილი სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შემოღების შესახებ".

5. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და წარდგენის წესს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა 2005 წლის 14 თებერვალს გამოსცა ბრძანება №84 "საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მ.შ. კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე.

მუხლი 249. დეკლარაციის წარდგენა და დღგ-ის გადახდა

1. დღგ-ის გადამხდელი ვალდებულია:

ა) რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დღგ-ის დეკლარაცია ყოველ საანგარიშო პერიოდზე არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა;

საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა 2005 წლის 3 თებერვალს გამოსცა ბრძანება №57 "დამატებული ღირებულების გადა-

სახადის დეკლარაციის ფორმისა და მისი შევსების წესის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე". ამ ბრძანებით გათვალისწინებული დღგ-ის დეკლარაცია, ყოველი საანგარიშო პერიოდისათვის (კალენდარული თვისათვის), დღგ-ის გადამხდელმა უნდა წარადგინოს მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე. ასე, მაგალითად, მარტის თვის დღგ-ის დეკლარაცია დღგ-ის გადამხდელმა უნდა წარადგინოს არა უგვიანეს 15 აპრილისა. დეკლარცია წარდგენილ უნდა იქნეს იმ საგადასახადო ინსპექციაში, რომელშიც ის არის რეგისტრირებული.

ბ) ყოველ საანგარიშო პერიოდზე დეკლარაციის წარსადგენად დადგენილ ვადაში გადაიხადოს დღგ.

ყოველი საანგარიშო პერიოდის (თვის) დღგ-ის გადახდა ხდება მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე. ასე, მაგალითად, მარტის თვის დღგ-ის გადახდა ხდება 15 აპრილამდე.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილი არ გამოიყენება იმ პირის მიმართ, რომელიც გადასახადის გადამხდელად ითვლება მხოლოდ საქონლის იმპორტისას ან/და ამ კოდექსის 241-ე მუხლის მიხედვით უკუდაბეგვრისას.

დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება არ გააჩნიათ იმ პირებს, რომლებიც დღგ-ის იხდიან მხოლოდ საქონლის იმპორტისას ან დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებული არარეზიდენტის მაგივრად უკუდაბეგვრის წესით ასრულებენ საგადასახადო აგენტის ფუნქციას, ამ კოდექსის 241-ე მუხლის შესაბამისად.

3. დასაბეგრ იმპორტზე დღგ-ის დარიცხვასა და გადახდევინებას აწარმოებენ საბაჟო ორგანოები ამ კოდექსისა და საბაჟო კანონმდებლობის შესაბამისად.

საქონლის იმპორტისას დღგ-ის დარიცხვასა და გადახდევინებას აწარმოებენ საბაჟო ორგანოები.

მუხლი 250. დღგ-ის საანგარიშო პერიოდი

დღგ-ის საანგარიშო პერიოდად ითვლება კალენდარული თვე.

დღგ-ის საანგარიშო პერიოდი არის პერიოდი, რომელიც იწყება თვის პირველი რიცხვიდან და მთავრდება თვის ბოლო დღით. იმ შემთხვევაში, თუ პირის რეგისტრაცია დღგ-ის გადამხდელად მოხდა თვის განმავლობაში, მაშინ დღგ-ის საანგარიშო პერიოდი იწყება პირის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის დღიდან და მთავრდება თვის ბოლო დღით.

მაგალითი: შპს A საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მიხედვით დღგ-ის გადამხდელად ითვლება 2005 წლის 16 ივნისიდან. მისთვის დღგ-ის საანგარიშო პერიოდია 16 ივნისიდან 30 ივნისის ჩათვლით პერიოდი.

მუხლი 251. ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება საანგარიშო პერიოდში დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დარიცხული დღგ-ის თანხაზე გადამეტების შემთხვევაში

1. საანგარიშო პერიოდში დღგ-ის გადამხდელის მიერ განხორციელებული საქონლის ექსპორტისას ან/და ამ კოდექსის 183-ე მუხლის შესაბამისად ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებების შეძენისას ან/და იმპორტისას, აგრეთვე ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მე-4 ჯგუფით გათვალისწინებული ძირითადი საშუალებების წარმოებისათვის შეძენილ საქონელზე ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის გადამეტება დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოში განცხადების წარდგენიდან 1 თვის განმავლობაში, ამ კოდექსის 71-ე მუხლით დადგენილი წესით.

თუ დღგ-ის გადამხდელი აწარმოებს საქონლის ექსპორტს და იმავე საგადასახადო პერიოდში (ექსპორტის განხორციელების პერიოდში) ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა აღემატება დარიცხული დღგ-ის თანხას, მაშინ ეს მეტობა დაუბრუნდება ამ პირს საგადასახადო ორგანოში განცხადების წარდგენიდან 1 თვის ვადაში, 71-ე მუხლით დადგენილი წესით.

თუ დღგ-ის გადამხდელი იძენს (ან იმპორტის წესით შემოაქვს) ამ კოდექსის 183-ე მუხლით გათვალისწინებულ ძირითად საშუალებებს ან/და შენობა-ნაგებობათა მშენებლობისათვის იძენს სამშენებლო მასალას (საქონელს) და ამ მიზეზით იმავე თვის დღგ-ის დეკლარაციაში ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა (შეძენილ საქონლეზე) მეტია დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე, მაშინ ეს მეტობა

უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოში განცხადების წარდგენიდან 1 თვის ვადაში, 71-ე მუხლით დადგენილი წესით.

მაგალითი: შპს B აწარმოებს ბოთლებში ჩამოსხმული ქართული ღვინის ექსპორტს რუსეთში. ამისთვის ის იძენს ბოთლს, ქართულ ღვინოს, ეტიკეტს, სხვა საქონელსა და სხვადასხვა მომსახურებას. 2005 წლის მარტში მან შეიძინა 50,000 ღვინო ლარის დღგ-ის გარეშე, 30,000 ლარის ბოთლი დღგ-ის გარეშე, 20,000 ლარის სხვადასხვა საქონელი დღგ-ის გარეშე და სხვადასხვა 5,000 ლარის მომსახურება დღგ-ის გარეშე. B-სთვის გამოწერილ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებულია დღგ 21,000 ლარის ოდენობით (2005 წლის 1 ივლისამდე დღგ-ის განაკვეთი იყო 20%). ამ საქონლის გამოყენებით B-მ ჩამოასხა 50,000 ბოთლი ღვინო, რომელიც მიაწოდა რუსეთის კომპანიას 200,000 ლარად, დღგ-ის გარეშე. გარდა ამისა, მან საქართველოში ამავე თვეში გაყიდა 40,000 ლარის ღვინო, რაზეც დაერიცხა დღგ 8,000 ლარის ოდენობით. B-მ დღგ-ის დეკლარაციასთან ერთად წარადგინა რუსეთის კომპანიასთან კონტრაქტი და ექსპორტის დამამოწმებელი სატვირთო საბაჟო დეკლარაცია. დეკლარაციის მიხედვით ნაყიდ საქონელზე კომპანიამ მიიღო 20,000 ლარის ჩათვლა, ნაყიდ მომსახურებაზე 1,000 ლარის ჩათვლა, ხოლო დარიცხულმა დღგ-მ შეადგინა 8,000 ლარი. ამ მუხლის მიხედვით კომპანიამ შეიძლება მიმართოს საგადასახადო ორგანოს 13,000 ლარის (8,000 – 21,000) ერთ თვეში დაბრუნების შესახებ, 71-ე მუხლით გათვალისწინებული წესით.

მაგალითი: შპს C აწარმოებს აგურს და აპირებს საკუთარი საქმიანობის გაფართოებას. ამისთვის კომპანიამ 2005 წლის 1 ივლისს კახეთში შეიძინა შენობა-ნაგებობა 500,000 ლარად, დღგ-ის გარეშე. ივლისის განმავლობაში დამხმარე შენობა-ნაგებობების მშენებლობისთვის და შეძენილი შენობის საკუთარი საჭიროებების მისადაგებისათვის კომპანიამ იყიდა 200,000 ლარის სამშენებლო მასალა (საქონელი), დღგ-ის გარეშე. სამშენებლო კომპანიამ ივლისის განმავლობაში C-ს გაუწია 100,000 ლარის სამშენებლო მომსახურება დღგ-ის გარეშე. გარდა ამისა, 30 ივლისს C-მ აწარმოვა 600,000 ლარის მანქანა-დანადგარების იმპორტი დღგ-ის გარეშე, რომლების ექვემდებარება ცვეთას. ამავე პერიოდში კომპანიამ გაყიდა 200,000 ლარის აგური დღგ-ის გარეშე. 15 აგვისტოს წარდგენილი დღგ-ის დეკლარაციის მიხედვით კომპანიამ მიიღო ჩათვლა 90,000 ლარის ოდენობით შენობის ყიდვისთვის, 36,000 ლარი-სამშენებლო მასალების ყიდვისთვის, 18,000 ლარი-სამშენებლო მომსახურების შეძენისთვის და 108,000 ლარი-მანქანა-დანადგარების იმპორტისთვის. სულ ჩათვლას ექვემდებარება 252,000 ლარი. ამავე დროს

კომპანიას დაერიცხა დღგ 36,000 ლარის ოდენობით. C-ს ამ მუხლის მიხედვით შეუძლია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს 198,000 ლარის (36,000 – 90,000 – 36,000 – 108,000) ერთ თვეში დაბრუნების შესახებ, 71-ე მუხლით გათვალისწინებული წესით. სამშენებლო მომსახურების შეძენისას გადახდილი დღგ-ის დაბრუნების ერთთვიან რეჟიმს მუხლი არ ითვალისწინებს.

2. დღგ-ის სხვა გადამხდელებს ჩასათვლელი თანხის გადამეტება საანგარიშო პერიოდში დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე ჩაეთვლებათ დღგ-ის მომავალი პერიოდების გადასახდელებში ან 6 თვის შემდეგ უბრუნდებათ ამ კოდექსის 71-ე მუხლით დადგენილი წესით.

თუ დღგ-ის გადამხდელმა არ აწარმოვა ექსპორტი, ძირითადი საშუალებების შეძენა ან/და შენობა-ნაგებობის მშენებლობისთვის მასალების შეძენა და დღგ-ის დეკლარაციის მიხედვით ჩასათვლელი დღგ-ის ოდენობა აღემატება დარიცხული დღგ-ის ოდენობას, ამ შემთხვევაში ეს მეტობა დღგ-ის გადამხდელს ჩაეთვლება მომდევნო საანგარიშო პერიოდების მიხედვით გადასახდელ დღგ-ში, ან მას დაუბრუნდება 6 თვის შემდეგ, 71-ე მუხლით დადგენილი წესით.

მაგალითი: შპს X-მა 2005 წლის აგვისტოში აწარმოვა 500,000 ლარის შაქრის იმპორტი. იმპორტისას კომპანიამ გადაიხადა 90,000 ლარი დღგ. აგვისტოში კომპანიამ გაყიდა 100,000 ლარის შაქარი დღგ-ის გარეშე. დარიცხულმა დღგ-მ შეადგინა 18,000 ლარი. სხვა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები კომპანიას არ განუხორციელებია. 15 სექტემბერს წარდგენილი დღგ-ის დეკლარაციის მიხედვით X-მა ჩაითვალა 90,000 ლარი, ხოლო დაერიცხა 18,000 ლარი. მეტობა 72,000 ლარის ოდენობით კომპანიამ შეიძლება გამოიყენოს მომავალ თვეებში დღგ-ის გადახდის ანგარიშში. ვთქვათ, X-მა სექტემბერში გაყიდა 200,000 ლარის შაქარი დღგ-ის გარეშე და შეიძინა მომსახურება და საქონელი 10,000 ლარის ოდენობით. მაშინ დარიცხულმა დღგ-მ სექტემბრის საანგარიშო პერიოდისათვის შეადგინა 36,000 ლარი, ხოლო ჩასათვლელმა დღგ-მ შეადგინა 1,800 ლარი. ანუ 15 ოქტომბერს წარდგენილი დღგ-ის დეკლარაციის მიხედვით კომპანიას ეკუთვნის ბიუჯეტში 34,200 ლარის გადახდა. ვინაიდან კომპანიას წინა თვეში ჰქონდა სედმეტობა 72,000 ლარის ოდენობით, X არაფერს არ გადაიხდის და მას კიდევ დარჩება სედმეტობა 37,800 ლარის ოდენობით.

3. საგადასახადო ორგანოს მიერ დღგ-ის გადამხდელისათვის თანხის შეცდომით დაბრუნების შემთხვევაში საგადასახადო ორგა-

ნოს შეუძლია მოითხოვოს ამ თანხის დაბრუნება დღგ-ის გადახდევინების წესით. თუ საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ განხორციელდა უსაქონლო ოპერაციები ან ფიქტიური გარიგებები, მაშინ ამ ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით მყიდველისათვის დღგ-ის ჩათვლა უქმდება.

თუ საგადასახადო ორგანომ დღგ-ის გადამხდელს ჩაურიცხა დღგ, რომელიც მას მთლიანად ან ნაწილობრივ არ ეკუთვნოდა, მაშინ დღგ-ის ის ნაწილი, რომელიც დღგ-ის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოსგან შეცდომით მიიღო, საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში, მას უნდა დაუბრუნოს მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე.

თუ საგადასახადო ორგანომ დაადგინა, რომ დღგ-ის გადამხდელმა დღგ-ის ჩათვლა მიიღო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით, რომელშიც მითითებული ოპერაცია სინამდვილეში არ მომხდარა, მაშინ ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით განხორციელებული ჩათვლა უქმდება.

მუხლი 252. დღგ-ის ჩათვლა ან დაბრუნება გრანტებით შეძენილ საქონელზე

1. გრანტის მიმღებ პირს, რომელიც „გრანტების შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად ყიდულობს გრანტის ხელშეკრულების პირობებით გათვალისწინებულ საქონელს ან/და ამავე საწყისებზე იღებს მომსახურებას, უფლება აქვს ამ კოდექსის 71-ე მუხლით დადგენილი წესით ჩაითვალოს ან დაიბრუნოს ამ საქონლისათვის, თუ მომსახურებისათვის გადახდილი დღგ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან ამ კოდექსის 241-ე მუხლის შესაბამისად გადახდილი დღგ-ის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის საფუძველზე.

2. დღგ-ის ჩათვლა ან დაბრუნება ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ განცხადება საგადასახადო ორგანოს წარედგინება დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან 3 თვეში. ამ კოდექსის 251-ე მუხლის პირველი და მე-3 ნაწილების მოთხოვნები გამოიყენება ამ მუხლის მიმართაც.

"გრანტების შესახებ" საქართველოს კანონის მიხედვით, გრანტის მიმღები პირი შეიძლება იყოს დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებული პირი. ამ მუხლით დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება ეძლევა იმ პირსაც, რომელიც არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად და არ აწარმოებს დღგ-ის გადამხდელისთვის დამახასიათებელ პროცედურებს. თუ გრანტის მიმღები ყიდულობს საქონელს ან/და მომსახურებას, რომლის ყიდვაც გათვა-

ლისწინებულია გრანტის ხელშეკრულებით და რომელზეც გამყიდველმა გამოწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, მას უფლება აქვს ეს დღგ ჩაითვალოს სხვა გადასახადებში ან დაიბრუნოს გადახდილი დღგ-ის თანხა, საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლის მიხედვით. ამის უფლება გრანტის მიმღებს ეძლევა, თუ იგი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას საგადასახადო ორგანოში წარადგენს ასეთი შესყიდვიდან 3 თვის განმავლობაში. უნდა აღინიშნოს, რომ დღგ-ის დაბრუნების ანალოგიური წესი არ მოქმედებს საქონლის იმპორტის შემთხვევაში, ანუ დღგ-ის დაბრუნება არ ხდება სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციის საფუძველზე.

გარდა ზემოთ აღნიშნულისა, თუ გრანტის მიმღები პირი გრანტის ხელშეკრულების შესაბამისად აწარმოებს იმ ოპერაციებს, რომლების 251-ე მუხლის პირველი ნაწილით არის გათვალისწინებული, მაშინ მას ასევე გააჩნია დღგ-ის ერთი თვის განმავლობაში მიღების უფლება, 71-ე მუხლით გათვალისწინებული წესით. მასზე ასევე მოქმედებს ფიქტიური (უსაქონლო) ოპერაციების შემთხვევაში დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების წესი.

კარი XI
აქციზი

თავი XXXVIII
აქციზი

მუხლი 253. აქციზის გადამხდელი

1. აქციზის გადამხდელია პირი, რომელიც:
ა) აწარმოებს აქციზურ საქონელს საქართველოში;

258-ე მუხლში იმ საქონლის ჩამონათვალია, რომელიც იბეგრება აქციზით. ხაზი უნდა გაესვას იმ საქმიანობას, რომელსაც თავის თავში გულისხმობს ტერმინი "წარმოება". თვით საგადასახადო კოდექსი არ იძლევა ტერმინ "წარმოების" განმარტებას. მე-18 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ წარმოება მოიცავს საქონლის დამზადებას, გადამუშავებას, დამუშავებას ან ნედლეულის (მასალის) სხვაგვარ ტრანსფორმაციას. "კვების პროდუქტებისა და თამბაქოს წარმოების სფეროში ლიცენზიის გაცემის შესახებ" საქართველოს კანონის მიხედვით წარმოებად ითვლება ალკოჰოლური სასმელების დამზადება ან/და ჩამოსხმა, თამბაქოს ნაწარმის წარმოებაში კი თამბაქოს გადამუშავება ან/და დაფასოება. ლუდის, ცქრიალა და შუშხუნა ღვინოების წარმოებაში დასუსტებული არ არის, ჩამოსხმა ცალკე არის თუ არა წარმოება. ყველა იმ პროცესის განმხორციელებელი, რომლებიც მიეკუთვნება აქციზური საქონლის წარმოებას, ამ კოდექსის მიხედვით არის აქციზის გადამხდელი. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ "ეკონომიკური საქმიანობის სახეების" საქართველოს ეროვნული კლასიფიკატორის სეკ 001-2004 მიხედვით ღვინის წარმოება (15.93.0) არ ითვალისწინებს ღვინის ჩამოსხმას. ღვინის ჩამოსხმა (ითვალისწინებს ღვინომასალის შეძენას) გადის ალკოჰოლური სასმელებით საბითუმო ვაჭრობის კატეგორიაში. ბოთლებისა და ქილების შეღება გადის მომსახურების სფეროში. კლასიფიკატორში მოცემული განმარტებებით ჩამოსხმა არ არის აქციზური საქონლის წარმოება. ამ კარის კომენტირებისას ჩვენ ვეყრდნობით საქართველოს კანონს "კვების პროდუქტებისა და თამბაქოს წარმოების სფეროში ლიცენზიის გაცემის შესახებ". თუ წარმოების სფეროში არ ჩავთვლით ჩამოსხმას, მაშინ მივიღებთ შემთხვევებს, როდესაც ალკოჰოლურ სასმელზე აქციზური მარკის შემძენი და დამკვრელი არ დადგინდება. აქციზური მარკების გარეშე აქციზური მარკებით ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელება კი აკრძალულია 263-ე მუხლის მიხედვით.

მაგალითი: შპს Z-მა შეიძინა ყურძენი და მისგან მოამზადა 2,000 ლიტრი მშრალი ღვინო და 200 ლიტრიან კასრებში დაფასოებული მიჰყიდა შპს C-ს. ამ უკანასკნელმა 1,000 ლიტრი მშრალი ღვინო მიჰყიდა შპს A-ს, რომელმაც 0.75 ლიტრიან ბოთლებში ჩამოასხა იგი და მიაწოდა საცალო ვაჭრობის ქსელს. ამ შემთხვევაში Z და A არიან აქციზური საქონლის მწარმოებლები და აქციზის გადამხდელები (რადგან ღვინის დამზადება და ჩამოსხმა ცალ-ცალკე წარმოებას წარმოადგენს), ხოლო C არ არის აქციზის გადამხდელი.

ბ) ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში;

იმპორტის საბაჟო რეჟიმი განმარტებულია ამ კოდექსის მე-12 მუხლით.

გ) ახორციელებს შავი ან/და ფერადი ლითონების ექსპორტს.

აქციზის გადამხდელია შავი ან/და ფერადი ლითონების ექსპორტიორი, ხოლო აქციზით იბეგრება შავი ან/და ფერადი ლითონების ჯართის ექსპორტი.

2. დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში წარმოებულ საქონელზე აქციზის გადამხდელად ითვლება საქონლის მწარმოებელი.

დამკვეთის ნედლეულით საქონლის წარმოებას განსაზღვრავს ამ კოდექსის მე-18 მუხლის მე-2 ნაწილი. ამ მუხლის მიხედვით, საქონლის მწარმოებლად ითვლება ის პირი, რომელმაც დამკვეთის მასალით აწარმოვა საქონელი. ეს პირი არის აქციზის გადამხდელი.

მაგალითი: ინდივიდუალურმა მეწარმემ B-მ ფიზიკური პირებისგან იყიდა ყურძენი და ხელშეკრულება დაუდო შპს K-ს, რომელმაც ამ ყურძნისაგან გააკეთა 1,000 ლიტრი ღვინო. ხელშეკრულების მიხედვით, K-მ 900 ლიტრი ღვინო გადასცა B-ს, ხოლო 100 ლიტრი ღვინო დაიტოვა წარმოების მომსახურების ანაზღაურების ანგარიშში. მიღებული 900 ლიტრი ღვინო B-მ გადასცა შპს M-ს, რომელმაც ღვინის მესაკუთრე B-სთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ეს ღვინო ჩამოასხა 0.75 ლიტრიან საკუთარ ბოთლებში. ბოთლებში ჩამოსხმული ღვინო M-მა გადასცა ღვინის მესაკუთრე B-ს. ამ უკანასკნელმა ღვინის ჩამომსხმელს გაწეული

წარმოების მომსახურების ღირებულება გადაუხადა 1200 ლარის ოდენობით დღგ-ის გარეშე. ბოთლებში ჩამოსხმული ღვინო B-მ მიაწოდა საცალო ვაჭრობის ქსელს. ამ შემთხვევაში K და M არიან ღვინის (აქციზური საქონლის) მწარმოებლები და აქციზის გადამხდელები. ინდივიდუალური მეწარმე B კი არ არის აქციზის გადამხდელი.

მუხლი 254. დაბეგვრის ობიექტი

აქციზით დაბეგვრის ობიექტია:
ა) დასაბეგრი ოპერაცია;

განმარტებულია 255-ე მუხლით.
ბ) საქართველოში აქციზური საქონლის იმპორტი.

საქონლის იმპორტის რეჟიმი განმარტებულია მე-12 მუხლის კომენტარებში.

მუხლი 255. დასაბეგრი ოპერაცია

აქციზით დასაბეგრი ოპერაციებია:
ა) საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდება;

მაგალითი: 253-ე მუხლში მოყვანილ მაგალითში შპს C შპს Z-ისაგან აქციზურ საქონელს (ღვინოს) ყიდულობს და მას ჰყიდის შპს A-ზე. ის ეწევა საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდებას. მის მიერ განხორციელებული მოცემული ოპერაცია ამ მუხლით წარმოადგენს აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ C არ არის აქციზის გადამხდელი, 253-ე მუხლის მიხედვით. რაც შეეხება Z-სა და A-ს, ისინი ასევე აწარმოებენ აქციზური საქონლის მიწოდებას და, შესაბამისად, აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას და ამავე დროს არიან აქციზის გადამხდელები.

ბ) საწარმოს საწყობიდან აქციზური საქონლის გატანა;

ტერმინი "საწარმო" განმარტებულია საგადასახადო კოდექსის 25-ე მუხლით. თუ აქციზური საქონლის მიწოდება მოითხოვს საქონლის გატანას საწყობიდან, მაშინ ეს მიწოდება წარმოადგენს აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას. აქედან გამომდინარე ("ა" და "ბ" პუნქტები ერთად), ნებისმიერი აქციზური საქონლის მიწოდება (და არა მხოლოდ საქართველოში წარმოებულის) წარმოადგენს აქცი-

სით დასაბეგრ ოპერაციას. გარდა ამისა, აქციზური საქონლის გატანა საწყობიდან მაშინაც არის აქციზით დასაბეგრი ოპერაცია, როდესაც ეს გატანა მიზნად არ ისახავს აქციზური საქონლის მიწოდებას.

მაგალითი: შპს L-ს აქვს სადისტრიბუციო საწყობები საქართველოს სხვადასხვა ქალაქში. მას საწარმოს საწყობიდან პერიოდულად გააქვს მზა პროდუქცია (ლუდი) და იგი გადააქვს თავისსავე სადისტრიბუციო საწყობებში. თავისი საწარმოს საწყობიდან ლუდის გატანისას L ახორციელებს აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას, მიუხედავად იმისა, რომ კომპანია არ აწარმოებს ლუდის მიწოდებას.

გ) დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის გადაცემა დამკვეთისათვის;

მაგალითი: 253-ე მუხლის მე-2 ნაწილში მოყვანილ მაგალითში ინდივიდუალური მეწარმის B-ს დაკვეთით შპს K ღვინოს ამზადებს მიღებული ყურძნისაგან და მას B-ს გადასცემს. B-სათვის ღვინის გადაცემა არის აქციზით დასაბეგრი ოპერაცია. იგივე ეხება შპს M-ის მიერ B-სათვის ჩამოსხმული ღვინის გადაცემას.

დ) საკუთარი წარმოების აქციზური საქონლის გამოყენება არააქციზური საქონლის წარმოებისათვის;

მაგალითი: შპს K თავის მიერ წარმოებულ საკონდიტრო ნაწარმში გამოყენებისათვის აწარმოებს ხილის ლიქიორებს და ტკბილ ნაყენებს, რომლებიც 258-ე მუხლის მიხედვით წარმოადგენს აქციზურ საქონელს. K-ს მიერ ამ ლიქიორებისა და ტკბილი ნაყენების გამოყენება საკონდიტრო (არააქციზური) საქონლის საწარმოებლად წარმოადგენს აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას.

ე) აქციზური საქონლის ექსპორტი.

258-ე მუხლით გათვალისწინებული საქონლის ექსპორტი წარმოადგენს აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას. ექსპორტის რეჟიმი განმარტებულია ამ კოდექსის მე-12 მუხლში.

მუხლი 256. დასაბეგრი ოპერაციის თანხის განსაზღვრა

დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება:

ა) საქართველოში წარმოებული საქონლისათვის (გარდა ამ მუხლის „გ“–„ზ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრული საქონლისა) – იმ

თანხის მიხედვით, რომელიც უნდა მიეღო ან მიიღო გადასახადის გადამხდელმა დამკვეთისაგან ან სხვა პირისაგან, აქციზისა და დღგ-ის გარეშე, მაგრამ არანაკლებ საქონლის საბითუმო საბაზრო ფასის, აქციზისა და დღგ-ის გარეშე. გადასახადის გადამხდელის მიერ საცალო საბაზრო ფასით გაყიდული საქონლის მიმართ დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საბითუმო საბაზრო ფასის მიხედვით, დღგ-ისა და აქციზის გარეშე;

ბ) საქართველოში საქონლის იმპორტისას (გარდა ამ მუხლის „დ“–„ზ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრული საქონლისა) – საბაჟო კანონმდებლობით განსაზღვრული საქონლის საბაჟო ღირებულებისა (მაგრამ არანაკლებ საქონლის საბითუმო საბაზრო ფასისა, აქციზისა და დღგ-ის გარეშე) და საქართველოში საქონლის იმპორტისას გადასახდელი მოსაკრებლებისა და გადასახადების თანხის (აქციზისა და დღგ-ის გარეშე) ჯამით;

ამ მუხლის “ა” და “ბ” პუნქტები საქართველოში წარმოებული და იმპორტირებული ზოგიერთი კატეგორიის საქონლისათვის დასაბეგრი ოპერაციის ბაზად სახელდება საქონლის საბაზრო ფასი, აქციზისა და დღგ-ის გარეშე. აქვე უნდა აღინიშნოს, 258-ე მუხლით გათვალისწინებულ საქონელზე იმავე მუხლით განსაზღვრული აქციზის განაკვეთების გაანგარიშების საფუძველი არის საქონლის რაოდენობა და არა მისი ღირებულება (საბაზრო თუ სხვაგვარად დათელილი). ამდენად, ამ ორ პუნქტში დასაბეგრი ოპერაციის თანხის დაზუსტება საბაზრო ფასად აქციზის გადასახადში გამოყენებას ვერ ჰპოვებს.

პროცენტული განაკვეთი გამოიყენება მხოლოდ ექსპორტის შემთხვევაში (გარდა შავი და ფერადი ლითონებისა) და შეადგენს 0 პროცენტს. აქაც მნიშვნელობა არა აქვს, თუ რა თანხის 0 პროცენტს ვანგარიშობთ.

გ) შავი ან/და ფერადი ლითონების ჯართისათვის – ჯართის წონით;

შავი და ფერადი ლითონების ექსპორტისას აქციზის გადასახადის გამოანგარიშების საფუძველია საქონლის რაოდენობა გამოსომილი ტონებში. საქართველოს კანონის “შავი და ფერადი ლითონების ჯართისა და ნარჩენების ექსპორტისა და რეექსპორტის რეგულირების შესახებ” მე-2 მუხლის მიხედვით, შავი და ფერადი ლითონების ჯართი არის *“ლითონის ნაკეთობები საბოლოოდ გამოუსადეგარი იმ დანიშნულებით, რისთვისაც ისინი იქნენ შექმნილი გატეხვის, გაცვეთის (მათ შორის მორალური), მექანიკური, ქი-*

მიური დაზიანების ან სხვა მიზეზთა გამო და არ გააჩნიათ სახიფათო თვისებები."

დ) ალკოჰოლური სასმელებისათვის – ალკოჰოლური სასმელების მოცულობით;

ალკოჰოლური სასმელებისათვის აქციზის გადასახადის გამოანგარიშების საფუძველია საქონლის რაოდენობა გაზომილი ლიტრებში. იგიეე ეხება ეთილის სპირტს.

ე) თამბაქოს ნაწარმისათვის – თამბაქოს ნაწარმის რაოდენობით;

თამბაქოს ნაწარმისათვის აქციზის გადასახადის გამოანგარიშების საფუძველია საქონლის რაოდენობა გაზომილი ღერებში ან კილოგრამებში.

ვ) ნავთობპროდუქტებისთვის – ნავთობპროდუქტების წონით;

ნაეთობპროდუქტებისათვის აქციზის გადასახადის გამოანგარიშების საფუძველია საქონლის რაოდენობა გაზომილი ტონებში. გაზისათვის აქციზის გადასახადის გამოანგარიშების საფუძველია საქონლის რაოდენობა გაზომილი კუბურ მეტრებში.

ზ) მსუბუქი ავტომობილებისათვის – მსუბუქი ავტომობილის ძრავის მოცულობით.

მსუბუქი ავტომობილებისათვის აქციზის გადასახადის გამოანგარიშების საფუძველია მსუბუქი ავტომობილის ძრავის მოცულობა გაზომილი კუბურ სანტიმეტრებში.

სხვა აქციზური საქონლის აქციზის გადასახადის გამოანგარიშების საფუძველია საქონლის რაოდენობა გაზომილი ტონებში.

მუხლი 257. დასაბეგრი ოპერაციის დრო

1. საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდებისას ან/და საწყობიდან გატანისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება აქციზური საქონლის მიწოდების ან/და საწყობიდან გატანის მომენტი.

მაგალითი: შპს L-მა ხელშეკრულება გააფორმა ბათუმში არსებულ ერთ-ერთ რესტორანთან, 10,000 ბოთლი ღუდის მიწოდების თაობაზე. ხელშეკრულების მიხედვით ლუდი მიწოდებულ უნდა იქ-

ნეს ბათუმში, სადაც მყიდველი რაოდენობით ჩაიბარებს ლუდს. ლუდის გადაცემა ფორმდება შესაბამისი მიღება-ჩაბარების აქტით. ლუდით დატვირთული სატვირთო აეტომანქანა საწარმოს თელავის საწყობიდან გაეიდა 2005 წლის 5 მაისს საღამოს და ბათუმში ჩაეიდა 2005 წლის 6 მაისს დილით. ამავე დღეს მოხდა ლუდის რაოდენობრივი ჩაბარება. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტია 6 მაისი. გარდა ამისა, იმავე სატვირთო აეტომანქანით -მა ბათუმის საწყობში გააგზავნა 15,000 ბოთლი ლუდი. ამ ლუდისათვის დასაბეგრი ოპერაციის მომენტი არის საწყობიდან გატანის დრო – 5 მაისი.

თუ ხორციელდება საწყობიდან აქციზური საქონლის მიწოდება, ასეთ შემთხვევაში მიწოდებისა და საწყობიდან აქციზური საქონლის გატანის მომენტები ერთმანეთს დაემთხვევა და იქნება დასაბეგრი ოპერაციის დრო.

2. ამ კოდექსის 255-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება აქციზური საქონლის გადაცემის მომენტი.

მაგალითი: შპს K-მ ინდივიდუალური მეწარმის B-ს დაკვეთი.. მიღებული ნედლეულისაგან აწარმოვა ღვინო. 200 ლიტრიან ..ურებში დაფასოებული ღვინო, K-მ B-ს საწარმოს საწყობში გადასცა 2005 წლის 3 იელისს. საქონლის მესაკუთრემ ღვინო საწყობიდან უნდა გაიტანოს ერთი თვის განმავლობაში. ამ პერიოდში B K-ს უხდის საწყობის ნაწილის იჯარის თანხას. დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტი არის B-სათვის საწარმოს საწყობში 3 იელისს ღვინის გადაცემის მომენტი.

3. აქციზური საქონლის იმპორტის შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება საბაჟო კანონმდებლობის მიხედვით იმპორტის განხორციელების დრო.

დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო იმპორტისას არის საბაჟო საზღვრის გადაკვეთის მომენტი.

4. ამ კოდექსის 255-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრულ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება საკუთარი წარმოების აქციზური საქონლის გამოყენების დაწყების დრო.

მაგალითი: შპს K-მ 2005 წლის 10 ივლისს გახსნა თავის მიერ წარმოებული ხილის ლიქიორის ერთი ბოთლი და დაიწყო ამ ლიქიორის გამოყენება საკონდიტრო ნაწარმში. მას ეს ბოთლი ეყოფა ერთი თვის განმავლობაში. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება ლიქიორის ბოთლის გახსნისა და მისი გამოყენების დაწყების მომენტი – 2005 წლის 10 ივლისი.

5. ამ კოდექსის 255-ე მუხლის „ე" ქვეპუნქტით განსაზღვრულ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება საბაჟო კანონმდებლობის მიხედვით ექსპორტის განხორციელების დრო.

დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო ექსპორტისას არის საბაჟო გაფორმების მომენტი, რადგან საქართველოს საბაჟო კოდექსის 76-ე მუხლის მიხედვით საბაჟო გაფორმებით ხდება შესაბამის საბაჟო რეჟიმში მოქცევა და საბაჟო რეჟიმის დამთავრება.

მუხლი 258. აქციზის განაკვეთები

ამ მუხლში აღნიშნული აქციზური საქონელი იბეგრება შემდეგი განაკვეთებით:

№	საქონლის დასახელება	საქონლის ნომენკლატურის კოდი	ზომის ერთეული	აქციზის განაკვეთი
	2	3	4	5
1	ცქრიალა და შუშხუნა ღვინოები (მათ შორის, შამპანური)	2204 10 2204 21 100 2204 29 100	1 ლიტრი	0,70 ლარი
2	შემაგრებული ღვინოები: ჩამოსხმული ჩამოსასხმელი	2204 21 870 2204 21 990 2204 29 870 2204 29 990	1 ლიტრი	1,20 ლარი 0,70 ლარი
3	ვერმუტი და სხვა ნატურალური ღვინოები, რომლებსაც დამატებული აქვთ მცენარეული ან არომატული ექსტრაქტები	2205	1 ლიტრი	2,50 ლარი

4	ქურძნის ნატურალური ღვინოები, რომლებიც არ შეიცავს ამ ცხრილის პირველ და მე-2 ნაწილებში: ჩამოსხმული ჩამოსასხმელი	2204	1 ლიტრი	0,40 ლარი 0.10 ლარი
5	სხვა დაბუღებული სასმელები (ვაშლის სიდრი, პერი, თაფლის სასმელი); დაბუღებული სასმელების ნარევი და დაბუღებული სასმელებისა და უალკოჰოლო სასმელების ნარევი, რომლებიც ამ ცხრილში სხვა ადგილას არ არის დასახელებული	2206 00	1 ლიტრი	2,50 ლარი
6	ეთილის სპირტი	2207	1 ლიტრი	1,30 ლარი
7	სპირტიანი სასმელები, რომლებიც მიღებულია ყურძნის ღვინის ან ჭაჭის დისტილაციით	2208 20	1 ლიტრი	2,30 ლარი
8	ვისკი	2208 30	1 ლიტრი	2,50 ლარი
9	რომი და ტაფია	2208 40	1 ლიტრი	2,50 ლარი
10	ჯინი და ღვინის ნაქენი	2208 50	1 ლიტრი	2,50 ლარი
11	არაყი	2208 60	1 ლიტრი	1,50 ლარი
12	ლიქიორი და ტკბილი ნაქენი	2208 70	1 ლიტრი	2,30 ლარი
13	სხვა სპირტიანი სასმელები	2208 90	1 ლიტრი	2,50 ლარი
14	ლუდი	2203 00	1 ლიტრი	0,20 ლარი
15	ა. თამბაქოს ნაწარმის (თამბაქოს ნედლეულის გარდა) იმპორტი: - სიგარა, სიგარები			

	გადაჭრილი ბოლოებით და სიგარელა (წერილი სიგარები), რომლებიც შეიცავენ თამბაქოს	2402 10	1 ღერი	0,90 ლარი
	- ფილტრიანი სიგარეტი	2402 20	20 ღერი	0,90 ლარი
	- ქველა დანარჩენი უფილტრო სიგარეტი და პაპიროსი	2402 20	20 ღერი	0,25 ლარი
	- სამრეწველო დამზადების სხვა თამბაქო და თამბაქოს სამრეწველო შემცველელები, თამბაქო „ჰომოგენიზებული" ან „აღდგენილი", თამბაქოს ექსტრატები და ესენციები;	2403 (გარდა 2403 10 900, 2403 99 900)	1 კგ	20 ლარი
	ბ. ადგილობრივი წარმოების თამბაქოს ნაწარმი (თამბაქოს ნედლეულის გარდა):			
	- სიგარა, სიგარები გადაჭრილი ბოლოებით და სიგარელა (წერილი სიგარები), რომლებიც შეიცავენ თამბაქოს	2402 10	1 ღერი	0,70 ლარი
	- ფილტრიანი სიგარეტი	2402 20	20 ღერი	0,70 ლარი
	- ქველა დანარჩენი უფილტრო სიგარეტი და პაპიროსი	2402 20	20 ღერი	0,15 ლარი
	- სამრეწველო დამზადების სხვა თამბაქო და თამბაქოს სამრეწველო შემცველელები, თამბაქო „ჰომოგენიზებული" ან „აღდგენილი", თამბაქოს ექსტრატები და ესენციები	2403 (გარდა 2403 10 900, 2403 99 900)	1 კგ	20 ლარი

16	მსუბუქი ავტომობილები: ა) 1 წლამდე (ჩათვლით) ბ) 1 წლიდან 2 წლამდე (ჩათვლით) გ) 2 წლიდან 3 წლამდე (ჩათვლით) დ) 3 წლიდან 4 წლამდე (ჩათვლით) ე) 4 წლიდან 5 წლამდე (ჩათვლით) ვ) 5 წლიდან 6 წლამდე (ჩათვლით) ზ) 6 წლიდან 12 წლამდე (ჩათვლით) თ)12 წლიდან 13 წლამდე(ჩათვლით) ი) 13 წლიდან 14 წლამდე (ჩათვლით) კ) 14 წელზე მეტი	8703	ძრავის მოცულობის 1 სმ³	 1,5 ლარი 1,4 ლარი 1,3 ლარი 1,2 ლარი 1,0 ლარი 0,7 ლარი 0,5 ლარი 0,6 ლარი 0,7 ლარი 0,8 ლარი
17	ბუნებრივი გაზის კონდესატი, გარდა მილსადენისა	2709 00 100	1000 მ³	150 ლარი
18	ნავთობის დისტილატები: მსუბუქი საშუალო მძიმე	 2710 00 110- 2710 00 390; 2710 00 410- 2710 00 590; 2710 00 610- 2710 00 690	 1 ტონა 1 ტონა 1 ტონა	 250 ლარი 220 ლარი 150 ლარი
19	ზეთები და ქვანახშირის ფისებისაგან მაღალ ტემპერატურაზე გამოხდილი სხვა პროდუქტები; ანალოგიური პროდუქტები, რომლებშიც არომატული შემადგენელი ნაწილების მასა აღემატება არა- არომატულების მასას (გარდა ამ კოდებში აღნიშნული ნაფტალი-	2707 (გარდა 2707 10 100- 2707 60 000; 2707 99 910)	1 ტონა	350 ლარი

	ნისა და კრეოსოტუ-ლი ზეთებისა, რომ-ლებიც გამოიყენება ნახშირბადის მისა-ღებად (სასაქონლო ჯგუფის 2803 კოდი)			
20	ნავთობის აირები და აირისებრი ნახ-შირწყალბადები	2711 12 2711 13 2711 14 000 2711 19 000	1 ტონა	120 ლარი
21	ბიტუმოვანი მინერა-ლებისაგან მიღე-ბული ნავთობი და ნავთობპროდუქტები, ნედლი ნავთობის გარდა; პროდუქტები, სხვა ადგილას დაუსა-ხელებელი, ბიტუმო-ვანი მინერალებისა-გან მიღებული ნავ-თობის ან ნავთობ-პროდუქტების 70 მას.% ან მეტი შემ-ცველობით, ამას-თან, ეს პროდუქტე-ბი წარმოადგენენ ძირითად შემადგენ-ლებს (გარდა ამ კოდებში აღნიშნუ-ლი ნავთობის მსუ-ბუქი, საშუალო და მძიმე დისტილატე-ბისა და მაზუთისა)	2710 00 (გარდა 2710 00 110- 2710 00 690 და 2710 00 710- 2710 00 780)	1 ტონა	400 ლარი
22	პიროლიზის ხსნარი-დი პროდუქტი	3911 90 100 3911 90 900	1 ტონა	400 ლარი
23	მისართი, გამხსნე-ლი, ანტიდეტონატო-რი	2707 10 100- 2707 60 000 (გარდა 2707 40 000); 2712 20 000; 2902 11 100- 2902 30 900; 2905 11 000- 2905 16 900;	1 ტონა	400 ლარი

		3811 11 100- 3811 90 000; 3814 00 100; 3814 00 900;		
24	არამინერალური სა-თაები	3403 11 000 3403 19 100 3403 19 910 3403 19 990 3403 91 000 3403 99 100 3403 99 900	1 ტონა	400 ლარი
25	შავი ან/და ფერადი ლითონების ჯარ-ობის ექსპორტი		1 ტონა	25 ლარი

მუხლი 259. ექსპორტის დაბეგვრა

1. აქციზური საქონლის ექსპორტი იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით, გარდა შავი ან/და ფერადი ლითონების ექსპორტისა.

258-ე მუხლის მიხედვით აქციზით დასაბეგრ საქონელს წარმოადგენს არა შავი და ფერადი ლითონები, არამედ შავი და ფერადი ლითონების ჯართი. ამდენად, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ 258-ე მუხლში ჩამოთვლილი საქონლის ექსპორტი, გარდა 25-ე სტრიქონით გათვალისწინებული შავი და ფერადი ლითონების ჯართისა, იბეგრება აქციზის ნულოვანი განაკვეთით.

2. ამ მუხლის მიზნებისათვის ნულოვანი განაკვეთის გამოყენება დასაშვებია მხოლოდ იმ საანგარიშო პერიოდისათვის, რომლისთვისაც გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოში წარადგენს შემდეგ დოკუმენტებს:

ა) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში აღნიშნული აქციზის თანხის მომწოდებლისათვის გადახდის დამადასტურებელ დოკუმენტს;

ბ) რეზიდენტის მიერ უცხოელ პირთან დადებულ ხელშეკრულებას, რომელიც ითვალისწინებს საქონლის ექსპორტს;

გ) სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციას საქონლის ექსპორტის რეჟიმში გაშვების შესახებ.

აღნიშნული მუხლის მიხედვით, აქციზის ნულოვანი განაკვეთი გამოიყენება იმ საანგარიშო პერიოდისათვის, რომელშიც აქციზის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს არარეზიდენტთან დადებულ ხელშეკრულებას (უნდა ვიგულისხმოთ, რომ

"უცხოელი პირი" ნიშნავს არარეზიდენტ პირს, ანუ არარეზიდენტ ფიზიკურ პირს ან/და უცხოურ საწარმოს), სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციას, რომელიც ადასტურებს საქონლის ექსპორტს, 248-ე მუხლით გათვალისწინებულ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას, რომლითაც დასტურდება აქციზური საქონლის შეძენა (საჯარაუდოდ, აქციზური საქონლის მწარმოებლისაგან ან/და იმპორტიორისაგან – მუხლი 260, ნაწილი 2) და ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული აქციზის გადახდის დამადასტურებელ დოკუმენტს. ამ შემთხვევაში გაუგებარია, რა დოკუმენტი უნდა წარადგინოს პირმა, რომელიც ეწევა თავის მიერ იმპორტირებული ან/და წარმოებული აქციზური საქონლის ექსპორტს. აქციზური საქონლის იმპორტიორის შემთხვევაში, აქციზური საქონლის იმპორტის დამადასტურებელი დოკუმენტია სატვირთო-საბაჟო დეკლარაცია და, შესაბამისად, ასეთმა ექსპორტიორმა ეს დოკუმენტი შეიძლება წარადგინოს საგადასახადო ორგანოში. რაც შეეხება აქციზური საქონლის უშუალოდ მწარმოებელს, მას შეიძლება საერთოდ შეძენილი არ ჰქონდეს აქციზური საქონელი და არააქციზური საქონლიდან ეწეოდეს აქციზური საქონლის წარმოებას (მაგალითად, ღვინის). გაუგებარია, რა დოკუმენტი უნდა წარადგინოს მან საქონლის ექსპორტისას. იმის ვარაუდი, რომ აქციზის ნულოვანი განაკვეთი ექსპორტისას გამოიყენება მხოლოდ იმ პირის მიმართ, რომელმაც აქციზური საქონელი შეიძინა იმპორტიორისაგან და მწარმოებლისაგან, საჯარაუდოდ, გაუმართლებელია, რადგან ამ შემთხვევაში ერთი და იგივე ოპერაცია დაიბეგრება სხვადასხვანაირად, გამომდინარე პირის საქმიანობიდან. უნდა ვივარაუდოთ, რომ ამ მუხლში შეცდომაა, რომელიც უნდა გამოსწორდეს. ამაზე დროის გაუგებარია, რას ნიშნავს აქციზის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი – ეს ნიშნავს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული სრული ფასის გადახდას, მხოლოდ მითითებული აქციზის ოდენობით ანგარიშსწორებას, თუ რაიმე შუალედურს.

მუხლი 260. საწარმოო რესურსებზე ჩასათვლელი აქციზი

1. პირს, რომელიც ახორციელებს დასაბეგრ ოპერაციას ან აქციზური საქონლის ექსპორტს, უფლება აქვს მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა მიწოდებული (გადაცემული, საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანილი, ექსპორტირებული) აქციზური საქონლის საწარმოებლად გამოყენებულ საქონელზე (ნედლეულზე) გადახდილი ან გადასახდელი აქციზის ოდენობით, ან დაიბრუნოს აქციზი ამ კოდექსის 71-ე მუხლის შესაბამისად. ჩათვლის ან დაბრუნების ანალოგიური წესი გამოიყენება აქციზური საქონლის საწარმოებლად მწარმოებლის მიერ იმპორტიორისაგან მიღებულ საქონელზე (ნედლეულზე).

2. ნებადართულია გადახდილი აქციზის ჩათვლა ან დაბრუნება იმ აქციზურ საქონელზე, რომელიც გამოიყენება:

ა) ნიმუშების სახით ანალიზის ჩატარების ან წარმოების პროცესში აუცილებელი შემოწმებისათვის;

ბ) მეცნიერული კვლევისათვის;

გ) საავადმყოფოებსა და აფთიაქებში სამედიცინო მიზნებისათვის.

3. ამ მუხლის მიხედვით აქციზის ჩათვლა ან დაბრუნება განხორციელდება ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენის შემთხვევაში, რომელიც ადასტურებს მყიდველის მიერ აქციზის გადახდას ნედლეულის მწარმოებლისათვის, ან ნედლეულის იმპორტისას – საბაჟო დეკლარაციის წარდგენის შემდეგ.

საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მიხედვით, საქონლის ექსპორტი წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას და საჭირო არ არის მისი ცალკე გამოყოფა. აქედან გამომდინარე, თუ აქციზური საქონლის მწარმოებელი 255-ე მუხლის შესაბამისად ახორციელებს დ[illegible] ოპერაციას, რისთვისაც აქციზურ საქონელს აწარმოებს მიღებული აქციზური ნედლეულის (საქონლის) გამოყენებით, მას უფლება აქვს, ჩაითვალოს ამ აქციზური ნედლეულის მწარმოებლისათვის ან/და იმპორტიორისათვის გადახდილი ან/და გადასახდელი აქციზი. ამ მუხლის პირველ ნაწილში მითითებული არ არის, მაგრამ მესამე ნაწილში მითითებულია, რომ აქციზის ჩათვლა შესაძლებელია ნედლეულის იმპორტის შემთხვევაშიც, სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციის საფუძველზე. თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ იმპორტიორის მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით აქციზის ჩათვლის უფლება მითითებული არ არის ამ მუხლის მე-3 ნაწილში. ამ მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებულია ის ოპერაციები, რომლებიც საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მიხედვით არ წარმოადგენენ აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას, მაგრამ მათზე ამ მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია გადახდილი ან/და გადასახდელი აქციზის ჩათვლის უფლება.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ თუ პირმა აწარმოება აქციზური საქონელი არააქციზური ნედლეულიდან, გაიტანა საწყობიდან და შემდეგ რომელიღაცა სხვა ადგილიდან განახორციელა ამ აქციზური საქონლის რეალიზაცია, მას მოუწევს აქციზის ორჯერ გადახდა. იგი აქციზური საქონლის მიწოდებისას ვერ ჩაითვლის იმ აქციზს, რომელიც გადაიხადა ამ საქონლის საწყობიდან გატანისას. ეს მუხლი, საერთაშორისო, საჭიროებს კორექტირებას და პრაქტიკასთან მიახლოებას.

მაგალითი: შპს A აწარმოებს და ყიდის ალკოჰოლურ სასმელებს. მან აწარმოა 10,000 ლიტრი სპირტის იმპორტი, სხვა იმ-

პორტიორისაგან იყიდა 5,000 ლიტრი სპირტი და შპს R-ისაგან იყიდა მის მიერ წარმოებული 200 ლიტრიან კასრებში ჩამოსხმული 20,000 ლიტრი ღვინო. სპირტის იმპორტისას A-მ გადაიხადა აქციზი, რაც დასტურდება სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციით. სხვა სპირტის იმპორტიორმა ამ საქონლის მიწოდებისას გამოწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სადაც დაფიქსირდა გადახდილი აქციზის ოდენობა. R-მა მიწოდებულ ღვინოზე გამოწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სადაც ასევე დაფიქსირდა გადახდილი აქციზი. A-მ იმპორტირებული და შეძენილი სპირტისაგან აწარმოვა 35,000 ლიტრი არაყი, ჩამოასხა 0.5 ლიტრიან ბოთლებში და იგი მიაწოდა საცალო და საბითუმო ვაჭრობის საწარმოებს. შეძენილი ღვინო მან ჩამოასხა 0,75 ლიტრიან ბოთლებში და ექსპორტის წესით იგი რუსეთის კომპანიას მიჰყიდა. A-ს უფლება აქვს, აქციზი ჩაითვალოს მის მიერ იმპორტირებულ სპირტზე სატვირთო-სასაქონლო დეკლარაციის საბაჟო ორგანოში წარდგენის შემდეგ და სხვა სპირტის იმპორტიორისა და შპს R-ისათვის გადახდილი აქციზი, მათ მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საგადასახადო ორგანოში წარდგენის შემდეგ.

მუხლი 261. აქციზის გადახდის წესი

1. აქციზი გადახდას ექვემდებარება დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისთვის.

მუხლში მითითებული არ არის, რომ გადახდას ექვემდებარება დარიცხულ აქციზსა და ჩათვლილ აქციზს შორის სხვაობა. სხვაობის გადახდის ვალდებულების ვარაუდის საშუალებას გვაძლევს 260-ე მუხლი, სადაც მითითებულია აქციზის ჩათვლის წესები.

მაგალითი: შპს R-მა 2004 წლის 15 ივლისს საეაჭრო ქსელს მიაწოდა 0.75 ლიტრიანი 1,000 ბოთლი ღვინო, რომელიც მის მიერ იყო წარმოებული და ჩამოსხმული. კომპანიას ღვინის საწარმოებლად არ შეუძენია აქციზით დასაბეგრი ნედლეული და, შესაბამისად, არ ექუთვნის აქციზის ჩათვლა. 258-ე მუხლის მიხედვით მას ეკუთვნის აქციზის გადახდა 0.4 ლარის ოდენობით ყოველ ლიტრ ღვინოზე, ანუ სულ 300 ლარი (1000X0.75X0.4). 300 ლარი R-მა უნდა გადაიხადოს 300 ლარი 15 აგვისტოსათვის.

მაგალითი: შპს C-მ 2005 წლის 1 ივნისს შპს R-ისგან იყიდა 200 ლიტრიან კასრებში დაფასოებული 1,500 ლიტრი ღვინო. R-მა C-ს გამოუწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომლის მიხედვითაც აქციზის თანხამ შეადგინა 150 ლარი. C-მ ჩამოასხა ღვინო 0.75 ლიტრიანი 2,000 ბოთლი და ივნისის თვის განმავლობაში ღვი-

ნო გაყიდა საცალო ვაჭრობის ქსელში. ამ ოპერაციას დაერიცხა აქცი'სი 400 ლარის ოდენობით. C-მ აქცი'სი 450 ლარის ოდენობით (600-150) უნდა გადაიხადოს 15 იანვრისათვის. ღვინო C-ისათვის არ არის ნეღლეულად.

მაგალითი: სს X აწარმოებს მაღალი ხარისხის ბენზინის იმპორტს და რეალიზაციას საქართველოს ტერიტორიაზე. კომპანიამ 1 მაისს განახორციელა 3,000 ტონა ბენზინის იმპორტი საქართველოში. კომპანიას აქვს საკუთარი ბენზინგასამართი სადგურების ფართო ქსელი, რამაც მას საშუალება მისცა მაისის თვის განმავლობაში ძირითადი საცავიდან ბენზინგასამართ სადგურებში გადაეტანა ბენზინი და გაეყიდა იგი. კომპანიამ ბენზინის იმპორტისას გადაიხადა 1,200,000 ლარი (3000 X 400) აქციზის სახით, რაც დასტურდება სატვირთო საბაჟო დეკლარაციით. მაისის თვის განმავლობაში, როგორც უკვე აღინიშნა, კომპანიამ თავისი ძირითადი საცავიდან (საწყობიდან) ბენზინგასამართ სადგურებში გადაიტანა 3,000–ვე ტონა ბენზინი. 255-ე მუხლის მიხედვით საწარმოს საწყობიდან აქციზური საქონლის გატანა წარმოადგენს აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას და, შესაბამისად, აქციზით იბეგრება. ამ ოპერაციისათვის X-ს დაერიცხა აქცი'სი 1,200,000 ლარის (3000X400) ოდენობით. აქცი'სის ჩათვლა ხდება მხოლოდ საწარმოებლად გამოყენებულ ნედლეულზე. ბენზინი დაიბეგრა ორჯერ. აქცი'სის ჩათვლა არ მოხდება და კომპანიას დამატებით გადასახდელი ექნება 1,200,000 ლარი 15 იანვრისათვის. სულ ბენზინზე გადახდილმა აქციზმა შეადგინა 2,400,000 ლარი.

თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ პრაქტიკაში აქცი'სის ორჯერ გადახდის პრობლემა, ძირითადად, დარეგულირებულია და იმპორტიორი ერთხელ იხდის აქციზს.

2. თუ გადასახადის გადამხდელს რომელიმე პერიოდისათვის აქვს აქციზის ვადაგადაცილებული დავალიანება, მაშინ ამ დავალიანების წარმოქმნის მომენტიდან მისი დაფარვის მომენტამდე მას ეკრძალება საქონლის მიწოდება (საწყობიდან გატანა) მასზე აქციზის გადაუხდელად. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისას აქციზი გადაიხდება ოპერაციის განხორციელების მომენტში.

მაგალითი: შპს A არაყს აწარმოებს საქართველოში. 2005 წლის 20 იანვრის მდგომარეობით მას აქვს აქციზის დავალიანება 500 ლარის ოდენობით. 20 იანვარს A-ს სურს, პარტნიორ კომპანიას მიაწოდოს 2,000 ლიტრი არაყი. ვინაიდან კომპანიას გააჩნია აქციზის გადაუხდელი დავალიანება, A-მ აქცი'სი უნდა გადაიხადოს

3,000 ლარის ოდენობით (2000 X 1.5) არეის მიწოდებისთანავე – 20 ივნისს და არა 15 ივლისისათვის. ჯერ უნდა მოხდეს აქციზის გადახდა და მერე არეის მიწოდება.

3. საქონლის იმპორტისას ან/და შაი ან/და ფერადი ლითონების ექსპორტისას აქციზის გადახდევინებას ახორციელებენ საბაჟო ორგანოები საბაჟო გადასახადისათვის მიღებული პროცედურების შესაბამისად.

უნდა ვიგულისხმოთ, რომ "საქონლის იმპორტი" ნიშნავს "აქციზური საქონლის იმპორტს", ხოლო "შაი ან/და ფერადი ლითონების ექსპორტის" ქვეშ იგულისხმება "შაი ან/და ფერადი ლითონების **ჯართის** ექსპორტი". "საბაჟო ტარიფებისა და გადასახადების შესახებ" საქართველოს კანონის მე-19 მუხლის მიხედვით, აქციზური საქონლის იმპორტისას, ან/და შაი ან/და ფერადი ლითონების ჯართის ექსპორტისას აქციზი *"გადაიხდეინება საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას, საბაჟო ორგანოების მიერ საქონლის საბაჟო გაფორმებამდე სხვა საბაჟო გადასახდელებთან ერთად".*

4. საქართველოს ტერიტორიაზე აქციზური მარკებით მარკირებას დაქვემდებარებული ნაწარმის მწარმოებლები და იმპორტიორები (დეკლარანტები) აქციზური მარკის შეძენისას გადაიხდიან აქციზს და აქციზური მარკების ნომინალურ ღირებულებას სრული ოდენობით. ნომინალის ღირებულება განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

აქციზური მარკების შეძენისა და მათი ნომინალური ღირებულების საკითხებს არეგულირებს 2005 წლის 10 ივნისის ფინანსთა მინისტრის ბრძანება № 404 "საქართველოში აქციზური მარკების აღრიცხვის, რეალიზაციისა და კონტროლის წესის შესახებ დებულების დამტკიცების თაობაზე" და 2005 წლის 13 იანვრის ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №21 "აქციზური მარკის ნომინალური ღირებულების დამტკიცების შესახებ".

მუხლი 262. დეკლარაციის წარდგენა

1. აქციზური საქონლის მწარმოებელმა ყოველი საანგარიშო თვის მიხედვით უნდა წარადგინოს დეკლარაცია ჩატარებული დასაბეგრი ოპერაციების აღნიშვნით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესითა და ფორმით, საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისთვის.

2005 წლის 11 თებერვალს ფინანსთა მინისტრმა გამოსცა ბრძანება №77 "აქციზის დეკლარაციის ფორმისა და მისი შევსების წესის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე".

2. აქციზის გადამხდელმა აქციზის შესახებ დეკლარაციაში უნდა შეიტანოს განაცხადი ჩათვლის თაობაზე ამ კოდექსის 260-ე მუხლის მიხედვით. პირი, რომელიც არ არის აქციზის გადამხდელი, მაგრამ ამ მუხლის მიხედვით უფლება აქვს მიიღოს ჩათვლა, წარადგენს განცხადებას კომპენსაციის მისაღებად ასეთი უფლების წარმოშობიდან 3 თვის განმავლობაში.

260-ე მუხლში მითითებული არ არის აქციზის დეკლარაციაში ჩასათვლელი აქციზის განცხადების წესი. ეს წესი მითითებულია 262-ე მუხლის პირველ ნაწილში მითითებულ ფინანსთა მინისტრის ბრძანებაში. ამ მუხლში მითითებულია აქციზის ჩათვლისათვის საჭირო პირობები. ამ მუხლის მე-2 ნაწილში მოცემულია პირობები, როდესაც აქციზის ჩათვლა შეუძლია პირს, რომელიც არ არის აქციზის გადამხდელი. 262-ე მუხლის მე-2 ნაწილი მიუთითებს, რომ ასეთ გადამხდელებს უფლება აქვთ ჩასათვლელი აქციზი მოითხოვონ უფლების წარმოშობიდან 3 თვის განმავლობაში. შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ აქციზის ჩათვლის უფლება წარმოიშობა 260-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციების დაწყებისას. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ აქციზის გადამხდელისათვის აქციზის ჩათვლის მოთხოვნის ვადა არ არის განსაზღვრული და, შესაბამისად, ეს უფლება შეზღუდული არ არის ვადით.

მუხლი 263. აქციზური მარკები

1. აქციზით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე აქციზური მარკების საგალდებულო დართვას ექვემდებარება:

ა) ალკოჰოლიანი სასმელები, მათ შორის, ლუდი, რომელშიც ალკოჰოლის შემცველობა აღემატება 1,15 გრადუსს (გარდა 50 გრამსა და მასზე ნაკლები ტევადობის, აგრეთვე 10 ლიტრზე მეტი მოცულობის ჭურჭელში ჩამოსხმულისა);

ბ) თამბაქოს ნაწარმი, მოსაწევი (ჩიბუხის) თამბაქოს გარდა.

აქციზური მარკით მარკირებას ექვემდებარება ლუდი, რომელშიც ალკოჰოლის შემცველობა 1,15 გრადუსზე მეტია და სხვა ალკოჰოლურ სასმელებს, რომლებიც განსაზღვრულია 258-ე მუხლით. აქციზური მარკით მარკირება არ არის საგალდებულო (არ დაიშვება), თუ ალკოჰოლური სასმელი ჩამოსხმულია 50 გრამზე ნაკლები და 10 ლიტრზე მეტი ტევადობის ჭურჭელში. გამოდის,

რომ თუ 10 ლიტრ'ზე ნაკლები ალკოჰოლური სასმელი (მე-2 ნაწილის მიხედვით ლუდი ან/და ღვინო) ჩამოსხმულია 10 ლიტრ'ზე მეტი ტევადობის ჭურჭელში, მისი მარკირება აქციზური მარკით არ ხდება. ხოლო თუ იგივე (10 ლიტრ'ზე ნაკლები და 50 გრამ'ზე მეტი) ალკოჰოლური სასმელი ჩამოსხმულია შესაბამისი მოცულობის (10 ლიტრ'ზე ნაკლები და 50 გრამ'ზე მეტი) ჭურჭელში, მისი მარკირება აქციზური მარკებით საჭიროდებულია. ამ მუხლის მიხედვით, თუ სავაჭრო ქსელში ღვინო იყიდება ჩამოსასხმელი სახით და კონკრეტული მყიდველისათვის მოხდა ღვინის ჩამოსხმა, ეთაქეათ, 5 ლიტრიან კასრში, ეს ღვინო ექვემდებარება აქციზური მარკით მარკირებას, საეარაუდოდ, ჩამოსხმის მომენტში.

გარდა ალკოჰოლური სასმელებისა, აქციზური მარკით ნიშანდების ექვემდებარება ასევე თამბაქოს ყველა აქციზური საქონლის სახეობა, საინიბუხე თამბაქოს გარდა.

2. აკრძალულია:

ა) აქციზური მარკებით ნიშანდების გარეშე მარკირებას დაქვემდებარებული საქონლით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელება;

აკრძალულია 263-ე მუხლის პირველ ნაწილში მოცემული საქონლის გამოყენებით 255-ე მუხლში მითითებული ოპერაციების განხორციელება, აქციზური მარკებით ნიშანდების გარეშე. აქედან გამომდინარე, 255-ე მუხლის "დ" პუნქტში მოყვანილ მაგალითში შპს K-მ არ უნდა დაიწყოს მის მიერ წარმოებული ხილის ლიქიორების გამოყენება საკონდიტრო ნაწარმში (იგულისხმება, რომ ეს ლიქიორები ჩამოსხმულია 10 ლიტრ'ზე ნაკლები და 50 გრამ'ზე მეტი მოცულობის ჭურჭელში), მანამ, სანამ არ აწარმოებს აქციზური მარკებით ამ ხილის ლიქიორის ნიშანდებას.

ასევე გაუგებარია რა ხდება, თუ ღვინის ადგილობრივი მწარმოებელი 0.75 ლიტრიან ბოთლებში ჩამოსხმული ღვინის ექსპორტს აწარმოებს. ექსპორტის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრის გამოყენება გაურკვეველია 259-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული პირობების გამო (განხილულია 259-ე მუხლის კომენტარებში). ამ მუხლის მიხედვით კი, როგორც აღმოჩნდა, ეს ღვინო ასევე ექვემდებარება აქციზური მარკებით მარკირებას. ანუ ექსპორტიორმა უნდა შეიძინოს აქციზური მარკები, რომელთა შეძენისას უნდა მოხდეს აქციზისა და აქციზური მარკების ნომინალური ღირებულების გადახდა. ამ შემთხვევაში გაურკვეველია, თუ როგორ უნდა მოხდეს გადახდილი აქციზის ჩათვლა (თუ ექსპორტი იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით). აქციზი გადახდილია, მაგრამ არა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან/და სატვირთო-საბაჟო

დეკლარაციის საფუძველზე (მუხლი 260, ნაწილი 3) და თანაც არც აქციზური საქონლის საწარმოებლად გამოყენებულ საქონელზე (ნედლეულზე) მომხდარა აქციზის გადახდა (რომლის ჩათვლასაც ითვალისწინებს 260-ე მუხლის პირველი ნაწილი).

ასევე უნდა აღინიშნოს, რომ "საქართველოში თამბაქოს კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-5 მუხლით აგრეთვე დაწესებულია შესყიდვები თამბაქოს ნაწარმით ეჭვობასთან დაკავშირებით.

ბ) 10 ლიტრზე მეტი მოცულობის ჭურჭელში ჩამოსხმული ალკოჰოლური სასმელების (გარდა ლუდისა და ღვინისა) საცალო ქსელში მიწოდება.

როგორც უკვე აღინიშნა, გაუგებარია რა ხდება, თუ საცალო ვაჭრობის ობიექტზე ხდება 10 ლიტრზე მეტი მოცულობის ჭურჭლიდან 10 ლიტრზე ნაკლები (50 გრამზე მეტი) მოცულობის ჭურჭელში ლუდის ან/და ღვინის ჩამოსხმა. ამ მუხლის დარღვევისათვის დაჯარიმების სპეციალური წესი დადგენილი არ არის.

3. მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის ნიშანდება ხდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა 2004 წლის 31 დეკემბერს გამოსცა ბრძანება № 897 "ალკოჰოლიანი სასმელების, ლუდისა და თამბაქოს ნაწარმის აქციზური მარკებით ნიშანდების წესის შესახებ"

4. საგადასახადო ან/და საბაჟო ორგანოები დადგენილი წესით ახდენენ აქციზური მარკის გარეშე საბაჟო წესების დარღვევით შემოტანილი ან გასაყიდად მიღებული აქციზური მარკებით ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლის ჩამორთმევას. ჩამორთმევის მომენტიდან საქონელი ითვლება სახელმწიფო საკუთრებად და მისი რეალიზაცია ან განადგურება ხდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

მითითებული ბრძანება კომენტარების შედგენის თარიღისათვის გამოცემული არ არის.

5. აქციზური მარკების დანაკლისი, ნებისმიერი ფორმით (დაკარგვა, განადგურება და სხვა შემთხვევები, ფორსმაჟორული შემთხვევების გარდა), განიხილება იმპორტიორის მიერ შესაბამისი

ოდენობის საქონლის იმპორტად და მიწოდებად, ხოლო ადგილობრივი მწარმოებლების მხრიდან საქონლის მიწოდებად და იბეგრება საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

რადგან აქციზური მარკების დაკარგვა/განადგურება (დანაკლისი) ითვლება შესაბამისი საქონლის იმპორტად ან/და რეალიზაციად, მაშინ ეს ოპერაცია დაიბეგრება არა მარტო აქციზით, არამედ ქვეშა შესაბამისი გადასახადით (რაც ამ მუხლშიც არის დაფიქსირებული). ანუ იმპორტისა და რეალიზაციის დროს მოხდება იმავე ღვინის გადახდა კოდექსით გათვალისწინებული წესით. ამ შემთხვევაში გაუგებარია, თუ როგორ ხდება ღვინით დასაბეგრი ოპერაციის თანხის და დასაბეგრი იმპორტის თანხის განსაზღვრა. 227-ე მუხლის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ღვინის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით. როგორ დადგინდება, რამდენს მიიღებდა აქციზური საქონლის იმპორტიორი ან/და მწარმოებელი ამ აქციზური საქონლის მიწოდების შემთხვევაში. ასევე გაუგებარია, როგორ დადგინდება მოცემული აქციზური საქონლის საბაჟო ღირებულება და ვის მიერ (იმპორტისას ამას ახორციელებენ საბაჟო ორგანოები). გარდა ამისა, გაუგებარია ერთობლივი შემოსავლისა და ხარჯების ფორმირება (მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნით).

"ნავთობისა და გაზის შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით ფორსმაჟორი არის *"სტიქიური მოვლენები, გაფიცვები, საბოტაჟი ან სხვა საწარმოო არეულობა, სამოქალაქო მღელვარება, ომი, ბლოკადა, აჯანყება, მიწისძვრა, მეწყერების ჩამოწოლა, ეპიდემია, წყალდიდობა და სხვა მსგავსი მოვლენები, რომელიც არ ექვემდებარება მხარეთა კონტროლს და რომელთა თავიდან აცილებაც მათ მიერ შეუძლებელია".*

6. იმპორტიორების მიერ აქციზური მარკების მიღებიდან 6 თვეში საქონლის იმპორტის განუხორციელებლობის შემთხვევაში აქციზური მარკები ექვემდებარება უკან დაბრუნებას. ექვსთვიანი პერიოდის გასვლიდან მეორე დღესვე აქციზური მარკების დაუბრუნებლობა ჩაითვლება აქციზური მარკებით ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლის იმპორტად და ქვეყნის შიგნით მიწოდებად და შესაბამისად დაიბეგრება გადასახადებით, ხოლო შემდეგ პერიოდში, დაუბრუნებელი აქციზური მარკებით მარკირებული საქონლის იმპორტისას, მოხდება გადასახდელად დარიცხული გადასახადების გადაანგარიშება ფაქტობრივად განხორციელებული იმპორტის ოდენობის პროპორციულად.

მუხლის ამ ნაწილზე 6 თვის თავზე აქციზური მარკების არდაბრუნებაზე ვრცელდება იგივე პრობლემები, რაც წინა ნაწილის კომენტარებში არის მოხსენიებული (აქციზური მარკების დანაკლისის შემთხვევა). რაც შეეხება ფაქტიური იმპორტის შემთხვევაში გადასახადების გადაანგარიშებას, გადახდილი აქციზის (თუ არ მოხდა აქციზური საქონლის შემოტანა უფრო დიდი რაოდენობით, ვიდრე აქციზური მარკები იქნა შეძენილი) გადაანგარიშება არ მოხდება, მოხდება სხვა გადასახადების გადაანგარიშება (დღგ, მოგების გადასახადი). მაგალითის მოყვანა გართულებულია დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხისა და დასაბეგრი იმპორტის თანხის განსაზღვრასთან დაკავშირებული სირთულეების გამო.

7. მეწარმე სუბიექტის მიერ დაუშვებელია აქციზური მარკების სხვა მეწარმე სუბიექტისათვის გადაცემა, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქციზური მარკებით ნიშანდებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის იმპორტიორის მიერ აქციზური მარკები საქონელზე დასატანად გადაეცემა იმპორტირებული აქციზური საქონლის მწარმოებელს.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა 2005 წლის 10 ივნისს გამოსცა ბრძანება № 404 „საქართველოში აქციზური მარკების აღრიცხვის, რეალიზაციისა და კონტროლის წესის შესახებ" დებულების დამტკიცების თაობაზე.

მუხლი 264. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა

აქციზური საქონლის რეალიზაციისას აქციზის გადამხდელი ვალდებულია საქონლის მიმღებს მოთხოვნის შემთხვევაში გამოუწეროს და გადასცეს ამ კოდექსის 248-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელზედაც ვრცელდება ამ კოდექსის 251-ე მუხლით გათვალისწინებული დებულებები.

აქციზის მიზნებისათვის გათვალისწინებულია იგივე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რაც დღგ-ის მიზნებისათვის (განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლით). აქციზის გადამხდელი ვალდებულია, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს და მყიდველს გადასცეს მხოლოდ მისი მოთხოვნის შემთხვევაში.

251-ე მუხლი ითვალისწინებს დღგ-ის ერთი თვის განმავლობაში დაბრუნებას, თუ იგი გადახდილია შენობა-ნაგებობების მშენებლობისას მასალების შეძენის დროს. ასეთივე რეჟიმი არ ვრცელდება აქციზზე, იმიტომ, რომ აქციზის ჩათვლა არ არის

გათვალისწინებული, თუ მისი გადახდა მოხდა შენობა-ნაგებობების მშენებლობისათვის გამოყენებული აქციზური საქონლის შეძენისას. აქედან გამომდინარე, 251-ე მუხლის მოქმედება აქციზზე ვრცელდება მხოლოდ ექსპორტის შემთხვევაში, აქციზის დაბრუნების ერთიანი რეჟიმთან დაკავშირებით. ანუ ექსპორტის განხორციელებისას დასაბეგრ პერიოდში ნასაოელები აქციზის მეტობა დარიცხულ აქციზზე ექსპორტიორს უბრუნდება საგადასახადო ორგანოში განცხადების წარდგენიდან ერთი თვის განმავლობაში, 71-ე მუხლით გათვალისწინებული წესით.

მუხლი 265. აქციზისაგან გათავისუფლება

აქციზისაგან გათავისუფლებულია:

ა) ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი მოხმარებისათვის წარმოებული ალკოჰოლური სასმელები;

ბ) ფიზიკური პირის მიერ 2 ლიტრი ალკოჰოლური სასმელისა და 200 ღერი სიგარეტის იმპორტი;

გ) საქართველოში ავტოსატრანსპორტო საშუალებით შემომსვლელი პირის ავტოსატრანსპორტო საშუალების იმ სტანდარტულ ავზში არსებული საწვავი, რომელიც ძრავის კვების სისტემასთან კონსტრუქციულად და ტექნოლოგიურად არის დაკავშირებული;

დ) აქციზური საქონლის ტრანზიტი და დროებით შემოტანა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე. საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე აქციზური საქონლის დროებით შემოტანისას (გარდა საქართველოს საბაჟო კოდექსის 42-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისად განსაზღვრული აქციზური საქონლის დროებით შემოტანისა, აგრეთვე იმ მსუბუქი ავტომობილების დროებით შემოტანისა, რომლებიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ და მასთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობათა დიპლომატიური და ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალის (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის, იმ სახით, რა სახითაც ასეთი გათავისუფლება გათვალისწინებულია შესაბამისი საერთაშორისო შეთანხმებებით, რომელთა მონაწილეც არის საქართველო, და მსუბუქი ავტომობილების დროებით შემოტანისა, რომლებიც განკუთვნილია ნავთობისა და გაზის ძებნა-ძიებისა და მოპოვების სამუშაოების და საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული ვალდებულებების (ბაქო-თბილისი-ჯეიჰანის და ბაქო-თბილისი-ერზრუმის მილსადენების მშენებლობაში) შესრულების უზრუნველსაყოფად დასაქმებული უცხო ქვეყნის მოქალაქეების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის), ასევე საქართველოს საბაჟო

კოდექსის 42-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისად განსაზღვრული იმ აქციზური საქონლის დროებით შემოტანისას, რომელსაც გაუგრძელდა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დროებით ყოფნის ვადა, გადაიხდევინება აქციზი ან საბაჟო ორგანოს მიერ დაიტოვება საბანკო გარანტია, ხოლო საქართველოდან აღნიშნული საქონლის გატანისას გადასახადის გადამხდელს უბრუნდება აქციზის გადახდილი თანხა ან უქმდება საბანკო გარანტია ფაქტობრივად გატანილი საქონლის ღირებულების მიხედვით;

აქციზისაგან განთავისუფლებულია საქონლის ტრანზიტი და დროებითი შემოტანა (აღნიშნული ტერმინები განმარტებულია ამ კოდექსის მე-12 მუხლის კომენტარებში). თუ პირი ახდენს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის დროებით შემოტანას, ან საქართველოს საბაჟო კოდექსის 42-ე მუხლის მე-4 ნაწილში მოცემულ (იხ. გლოსარიუმი) დროებით შემოტანილ საქონელს გაუგრძელდა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დროებით ყოფნის ვადა, მაშინ ამ პირმა უნდა გადაიხადოს აქციზი, რომელიც მას დაუბრუნდება ამ საქონლის გატანისას, ან შეუძლია აქციზის თანხაზე საბაჟოს წარუდგინოს საბანკო გარანტია, რომელიც გაუქმდება საქონლის გატანის შემთხვევაში. აქციზის სრულად დაბრუნება და საბანკო გარანტიის სრულად გაუქმება მოხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დროებით შემოტანილი და საბაჟო ტერიტორიიდან გატანილი საქონლის რაოდენობა ერთმანეთს დაემთხვევა. თუ გატანილი საქონლის რაოდენობა იქნება ნაკლები, ვიდრე იქნა დროებითი საბაჟო რეჟიმით შემოტანილი, მაშინ განსხვავების შესაბამისი აქციზი არ დაბრუნდება და საბანკო გარანტია ამ აქციზის ოდენობით არ გაუქმდება.

ზემოთ მოცემული აქციზის გადახდისა და საბანკო გარანტიის დატოვების ვალდებულება არ მოქმედებს, თუ:

პირი ახდენს საქართველოს საბაჟო კოდექსის 42-ე მუხლის მე-4 ნაწილში მოცემული საქონლის დროებით შემოტანას;

პირი ახდენს მსუბუქი ავტომობილების დროებით შემოტანას, რომელიც განკუთვნილია საქართველოში უცხოეთის დიპლომატიური და მათთან გათანაბრებული წარმომადგენლობების ოფიციალური სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობათა დიპლომატიური და ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალის (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის. წარმომადგენლობის დიპლომატიურ სტატუსს არეგულირებს "ვენის კონვენცია დიპლომატიური ურთიერთობების შესახებ". ამ კონვენციის მიხედვით *"დიპლომატიური პერსონალის წევრები არიან წარმომადგენლობის პერსონალის წევრები, რომლებსაც გააჩნიათ დიპლომატიური სტატუსი"*. ამავე კონვენციის შესაბამისად, *"ადმი-*

ნისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალის წევრები არიან წარმომადგენლობის პერსონალის წევრები, რომლებიც ადმინისტრაციულ-ტექნიკურ მომსახურებას უწევენ წარმომადგენლობას". აქციზის გადახდისაგან დროებითი შემოტანის განთავისუფლება და საბანკო გარანტიის დატოვების რეჟიმი იმ სახით მოქმედებს, როგორც ეს გათვალისწინებულია საერთაშორისო ხელშეკრულებებით, რომლის მონაწილეცაა საქართველო;

პირი ახდენს ბაქო-თბილისი-ჯეიჰანის ან/და ბაქო-თბილისი-ერზუმის მილსადენების მშენებლობის თაობაზე დადებული საერთაშორისო ხელშეკრულების შესაბამისად, საქართველოს მიერ ნაკისრი ვალდებულებების ჭარგლებში, მსუბუქი ავტომობილების დროებით შემოტანას დასაქმებული უცხო ქვეყნის მოქალაქეების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის;

პირი ახდენს მსუბუქი ავტომობილების შემოტანას, რომლებიც განკუთვნილია ნავთობის და გაზის ძებნა-ძიებისა და მოპოვების სამუშაოების შესრულების უსრუნველსაყოფად დასაქმებული უცხო ქვეყნის მოქალაქეების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის.

ე) საავიაციო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე მისაწოდებელი საავიაციო საწვავის იმპორტი საბაჟო ორგანოებისათვის საბანკო გარანტიის წარდგენის საფუძველზე;

აქციზისაგან განთავისუფლებულია საავიაციო საწვავის იმპორტი, რომელიც განკუთვნილია ყველა სახის საავიაციო გადაზიდვისათვის. თუ პირი ახორციელებს საავიაციო საწვავის იმპორტს (განისაზღვრება ამ კოდექსის მე-12 მუხლის კომენტარებში), მაშინ ამ პირმა საბაჟოს აქციზის თანხაზე უნდა წარუდგინოს საბანკო გარანტია, რომელიც გაუქმდება საქონლის რეისების განხორციელებისათვის, საჰაერო ხომალდის ბორტზე მიწოდების შემთხვევაში. აქციზის სრულად დაბრუნება და საბანკო გარანტიის სრულად გაუქმება მოხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იმპორტირებული საავიაციო საწვავის რაოდენობა ეყოფა რეისების განხორციელებისათვის საჰაერო ხომალდის ბორტზე მიწოდებული საწვავის რაოდენობას. თუ საჰაერო ხომალდის ბორტზე მიწოდებული საწვავის რაოდენობა ნაკლები იქნება, ვიდრე იქნა იმპორტირებული, მაშინ განსხვავების შესაბამისი აქციზი არ დაბრუნდება და საბანკო გარანტია ამ აქციზის ოდენობით არ გაუქმდება.

ვ) „ნავთობისა და გაზის შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განსახორციელებლად ნავთობპროდუქტების იმპორტი ან/და მიწოდება;

"ნაეთობისა და გაზის შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად, აქციზისაგან განთავისუფლებულია ნაეთობპროდუქტების იმპორტი ან/და მიწოდება, რომლებიც გარკუთვნილია ნაეთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად. ხსენებული ოპერაციების გარდა, სხვა მიზნებისათვის საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდება ამ საწარმოებისათვის გათავისუფლებული არ არის აქციზისაგან.

ზ) ამ კოდექსის 258-ე მუხლის ცხრილის 23-ე სტრიქონით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი, თუ იგი არ გამოიყენება აქციზური საქონლის წარმოებისათვის. აღნიშნული საქონლის იმპორტისას გადაიხდევინება აქციზი, ხოლო საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტაციის წარდგენის შემდეგ, რომელიც ადასტურებს, რომ საქონელი არ იქნა გამოყენებული აქციზური საქონლის წარმოებისათვის, გადასახადის გადამხდელს საბაჟო ორგანოები უბრუნებენ აქციზის გადახდილ თანხას.

მითითებული ბრძანება კომენტარების შედგენის თარიღისათვის გამოცემული არ არის.

კარი XII
სოციალური გადასახადი

თავი XXXIX
სოციალური გადასახადი

მუხლი 266. გადასახადის გადამხდელი

სოციალური გადასახადის გადამხდელად ითვლებიან:

ა) დამქირავებელი;

ბ) საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, რომელიც საქართველოში გაწეულ მომსახურებას უნაზღაურებს საგადასახადო ორგანოში გადამხდელად არარეგისტრირებულ ფიზიკურ პირებს;

გ) მეწარმე ფიზიკური პირები, ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირები (ამ კოდექსის 206-ე მუხლის შესაბამისად), რომლებიც საქართველოში ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას.

სოციალური გადასახადის გადამხდელია:

ა) დამქირავებელი, რომლის ეინაობა განსაზღერულია საგადასახადო კოდექსის მე-16.2 მუხლით;

ბ) პირი, რომელიც გაწეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირებს.

გ) მეწარმე ფიზიკური პირები მათ მიერ მიღებული შემოსაელიდან; ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირები – ამხანაგობიდან მათი წილის შესაბამისად მიღებული შემოსაელიდან.

მუხლი 267. დაბეგვრის ობიექტი

1. ამ კოდექსის 266-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტში დასახელებული გადასახადის გადამხდელებისათვის სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია ხელფასი, რომელიც განისაზღერება ამ კოდექსის 174-ე მუხლის მიხედვით.

2. ამ კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტში დასახელებული გადასახადის გადამხდელებისათვის სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მომსახურების გაწევისათვის გადახდილი საზღაური ან სარგებელი.

3. დაბეგვრის ობიექტს არ წარმოადგენს ამ კოდექსის 174-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ანაზღაურება.

4. ამ კოდექსის 266-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტში დასახელებული პირებისათვის სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული და „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტით განსაზ-

ღვრული საქმიანობით მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება საშემოსავლო გადასახადის შესახებ ამ კოდექსით გათვალისწინებულ დებულებათა შესაბამისად.

1. დამქირავებლისათვის სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია გაცემული ხელფასი (174-ე მუხლის შესაბამისად) და მასთან გათანაბრებული განაცემები.

2. საწარმოსთვის, ორგანიზაციისთვის ან მეწარმე ფიზიკური პირისთვის, რომლებიც საქართველოში გაწეული მომსახურების ღირებულებას უნაღდაურებენ არარეგისტრირებულ ფიზიკურ პირს, დაბეგვრის ობიექტია შესაბამისი განაცემი.

3. დაბეგვრის ობიექტი არ არის დაქირავებული პირისთვის მიელინების ხარჯების ანაზღაურება დადგენილი ნორმის ფარგლებში; აგრეთვე, წარმომადგენლობითი ხარჯების ანაზღაურება.

4. მეწარმე ფიზიკური პირებისა და ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირებისთვის, რომლებიც საქართველოში ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას, დაბეგვრის ობიექტია სამეწარმეო საქმიანობითა და „მეწარმეთა შესახებ" კანონის 1.2 მუხლით განსაზღვრული საქმიანობით (ფიზიკური პირების სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტორული, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის საგადასახადო კონსულტანტთა) სასოფლო-სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობა) მიღებული „დასაბეგრი შემოსავალი". ეს უკანასკნელი კი განისაზღვრება საშემოსავლო გადასახადისთვის დადგენილი წესებით.

ეს წესები გულისხმობს, რომ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება მის მისაღებად გაწეული ყველა ხარჯი (177-ე მუხლი), მათ შორის, სოციალური გადასახადიც (177-ე და 190-ე მუხლები); გარდა იმ გამოქვითვებისა, რომლებიც მითითებულია 177-ე მუხლის „ა" და „ბ" ქვეპუნქტებში. მიღებული თანხა წარმოადგენს „დასაბეგრ შემოსავალს".

მაგალითი: ფიზიკურმა პირმა სამეწარმეო საქმიანობით მიიღო 50 000 ლარის ერთობლივი შემოსავალი. იმავე პერიოდში გამოსაქვითმა ხარჯებმა (სოციალური გადასახადის გარდა) შეადგინა 38 000 ლარი. თანხა, რომელიც ამ ორი რიცხვის სხვაობით მიიღება (12 000 ლარი), წარმოადგენს თანხას, რომელიც იმავდროულად შეადგენს „დასაბეგრი შემოსავლისგან" და სოციალური გადასახადისგან. რადგან სოციალური გადასახადის განაკვეთი (268-ე მუხლით) არის „დაბეგვრის ობიექტის" („დასაბეგრი შემოსავლის") 20 %, „დაბეგვრის ობიექტისა" და სოციალური გადასახადის ჯამი იქნება „დაბეგვრის ობიექტის" 120 %-ის ტოლი თანხა. იმისათვის, რომ გავიგოთ სხვაობის თანხაში (12 000 ლარში) შემავალი სოციალური გადასახადის სიდიდე, სხვაობის თანხა უნდა გავყოთ 6-ზე

(ანუ გაეყოთ 120-ზე და გაყამრაყლოთ 20-ზე). მოცემულ მაგალითში სოციალური გადასახადის თანხა შეადგენს 2 000 ლარს (12 000 / 6). სხვაობის თანხიდან (12 000 ლარი) 2 000 ლარის გამოკლებით მივიღებთ „დასაბეგრ შემოსავალს" – 10 000 ლარს, რომელიც, თავის მხრივ, დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადის 12 %-იანი განაკვეთით (1 200 ლარი).

ამ კონკრეტულ (მე-4 ნაწილით განსაზღვრულ) შემთხვევაში, გამოანგარიშების წესით სოციალური გადასახადი ზუსტად იმეორებს 20 %-იანი დღგ-ის გაანგარიშების წესს, როცა მოლიანი ამონაგებიდან დღგ-ის გამოსაყოფად გამოიყენებოდა განაკვეთი – 16,67 % (უფრო ზუსტია 1/6).

შენიშვნა: I. ექსპერტთა და სპეციალისტთა შორის კამათს იწვევს ფიზიკური პირების მიერ მიღებული ცალკეული სახეობის შემოსავლის სოციალური გადასახადით დაბეგვრის საკითხი. ყველაზე ხშირად ეს კამათი ეხება ფიზიკური პირების მიერ ბინის გაქირავებით ან სესხის გაცემით მიღებულ შემოსავალს. დამკვიდრებული პრაქტიკით, ეს შემოსავლები სოციალური გადასახადით არ იბეგრება, თუმცა, საგადასახადო კოდექსის ცალკეული მუხლები ამ საკითხის მიმართ არაერთაზროვანია:

- გადასახადის გადამხდელად, 266-ე მუხლის „ბ" ქვეპუნქტით, მოიაზრებიან „მეწარმე ფიზიკური პირები";
- „მეწარმე ფიზიკურ პირებად", 36-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით, ითვლებიან ინდივიდუალური საწარმო („მეწარმეთა შესახებ" კანონის მე-2.2 მუხლი) და პირები, რომელთა საქმიანობაც არ ითვლება სამეწარმეო საქმიანობად („მეწარმეთა შესახებ" კანონის 1.2 მუხლი);
- გადასახადის ამ გადამხდელებისთვის დაბეგვრის ობიექტია **სამეწარმეო** საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, ან „მეწარმეთა შესახებ" კანონის 1.2 მუხლით განსაზღვრული საქმიანობით მიღებული შემოსავალი (წინამდებარე მუხლის მე-4 ნაწილი);
- სამეწარმეო საქმიანობად, საგადასახადო კოდექსის მე-13.4 მუხლის „ბ" ქვეპუნქტის მიხედვით, ითვლება საქმიანობა, როცა „გამყიდველის მიერ ხდება მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების რეალიზაცია";
- სესხის გაცემა, მე-19 მუხლის „ა" ქვეპუნქტით, წარმოადგენს „ფინანსურ მომსახურებას", რომელიც, თავის მხრივ, მე-18.1 მუხლის „პ" ქვეპუნქტით, „მომსახურებაა";
- ანალოგიურად, ბინის გაქირავებაც, მე-18.1 მუხლის „ს" ქვეპუნქტით, „მომსახურებას" წარმოადგენს.

ამ ციტატებიდან გამომდინარე, აღნიშნული საქმიანობის დაბეგრა თითქოს ცალსახა უნდა იყოს, მაგრამ:

- იმავე მე-13 მუხლის მე-6 ნაწილით არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობაა „ფულადი სახსრების განთავსება ბანკებში ...“, ე. ი. სესხის გაცემა („ბ“ ქვეპუნქტი) და „ქონების იჯარით გადაცემა, გარდა ამ [მე-13] მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებისა“ („გ“ ქვეპუნქტი);
- მე-13.4 მუხლი სამეწარმეო საქმიანობის განმსაზღვრელ ერთერთ კრიტერიუმად მიიჩნევს საქმიანობის „სისტემატურობასა“ და მის „პროფესიულობას“, თუმცა, არ განსაზღვრავს თავად „სისტემატურობისა“ და „პროფესიულობის“ კრიტერიუმს; მაგალითად, თუ პირს საბანკო ანაბარზე 5 წლის განმავლობაში განთავსებული აქვს თანხა, საიდანაც პერიოდულად იღებს პროცენტს, არის თუ არა ეს „სისტემატური“ და „პროფესიული“ საქმიანობა? ან, თუ პირს 5-წლიანი ხელშეკრულებით გაქირავებული აქვს ბინა და ყოველთვიურად იღებს ბინის ქირას, ეს „სისტემატური“ და „პროფესიული“ საქმიანობაა?
- პროცენტების მიმართ 196.3-ე მუხლით დადგენილია: „ფიზიკური პირის მიერ მიღებული პროცენტები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება“. ერცელდება თუ არა „შემდგომი დაბეგვრა“ სოციალურ გადასახადზე?

აქედან გამომდინარე, თუ რაიმეს „ცალსახობაზე“ შეგვიძლია ვისაუბროთ, ეს პრობლემის არსებობაა, რომელიც მაქსიმალურად სწრაფ გადაწყვეტას მოითხოვს.

II. შენიშვნის პირველი ნაწილი შეეხებოდა ფიზიკურ პირებს, რომლებიც **იღებენ** აღნიშნული სახის შემოსავალს. მუხლის შინაარსიდან გამომდინარეობს, რომ თუკი ეს ფიზიკური პირები არ არიან საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებულნი, მაშინ მათთვის თანხის გადამხდელი პირები იბეგრებიან სოციალური გადასახადით. თვალსაჩინოებისთვის მოვიტანთ მაგალითს:

„X“ პირი „Y“ ფიზიკური პირისგან საოჯისედ ქირაობს ბინას, რისთვისაც ყოველთვიურად უხდის 500 ლარს.

ა) თუ „Y“ **რეგისტრირებულია** გადასახადის გადამხდელად, მაშინ „X“ არაფრით არ იბეგრება, „Y“ კი იბეგრება მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადით (12 %). ამასთან, გადასახადის ოდენობაა 60 ლარი (500 * 12 %);

ბ) თუ „Y“ **არ არის რეგისტრირებული** გადასახადის გადამხდელად, მაშინ „X“-ს ეკისრება „Y“-ისთვის საშემოსავლო გადასახადის დაკავებაც (218.1-ე მუხლის „დ“ ნაწილი) და სოციალური

გადასახადის გადახდაც. სულ გადასახდელი თანხა იქნება 160 ლარი (500 * 20 % + 500 * 12 %). „Y“ მიიღებს 440 ლარს (500 – 500 * 12 %) ხოლო „X“-ისთვის ხარჯი გაიწერდება და შეადგენს 600 ლარს (500 + 500 * 20 %).

გამოდის, რომ ერთი და იგივე თანხა სხვადასხვაგვარად იბეგრება იმის მიხედვით, არის თუ არა მისი მიმღები რეგისტრირებული. ეს კი აშკარა დისპროპორციაა და, აქედან გამომდინარე, უსამართლო – ერთი გადამხდელის ხარჯის ოდენობა არ უნდა იყოს დამოკიდებული მეორე გადამხდელის ალრიცხულობა-ალურიცხაობაზე. ეს ნიშნავს, რომ ერთ გადამხდელს ეკისრება მეორე გადამხდელის ადმინისტრირების ვალდებულება, რაც ამაჟე კოდექსის მე-12.4 მუხლის მიხედვით, მხოლოდ საგადასახადო ორგანოების პრეროგატივას წარმოადგენს.

მუხლი 268. გადასახადის განაკვეთი

სოციალური გადასახადის განაკვეთი შეადგენს დაბეგვრის ობიექტის 20 პროცენტს.

იხ. 267-ე მუხლის კომენტარი.

მუხლი 269. გადასახადის დეკლარირებისა და გადახდის წესი

1. ამ კოდექსის 266-ე მუხლის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ შემთხვევებში სოციალური გადასახადი გადაიხდება დაქირავებულისათვის ხელფასის ან შრომის სხვა ანაზღაურების გაცემისთანავე, ხოლო, თუ ხელფასები გაიცემა ბანკის საშუალებით, დამქირავებელი შრომის ასანაზღაურებლად თანხების მოთხოვნასთან ერთად ბანკში წარადგენს საგადახდო დავალებას გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე. გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადახდო დავალების წარდგენის გარეშე ბანკი ხელფასის თანხას არ გასცემს. გადასახადის გადამხდელის მიერ სოციალური გადასახადი გამოიანგარიშება ყოველი საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის და საგადასახადო ორგანოებს წარედგინება დეკლარაცია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმით.

2. ამ კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტში დასახელებული ფიზიკური პირები გადასახადს იხდიან საშემოსავლო გადასახადის მიმდინარე გადასახდელებისათვის დადგენილ ვადებში და შესაბამისი პროპორციით. ამასთან, სოციალური გადასახადის მიმდინარე გადასახდელები განისაზღვრება ამ კოდექსის 219-ე მუხლის შესაბამისად, გასული საანგარიშო წლის დეკლარაციის მი-

ხედვით საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენა ხდება საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციასთან ერთად.

1. დამქირავებლისა და „მომსახურების ამნაღლაურებელი" პირების მიერ სოციალური გადასახადი გადაიხდება ანაზღაურების (ხელფასის) გაცემისთანავე, რის შესახებაც გადასახადის გადამხდელი ეს პირები სოციალური გადასახადის ყოველთვიურ დეკლარაციას საგადასახადო ორგანოს წარუდგენენ ანაზღაურების გაცემის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე. დეკლარაციის ფორმა დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის №893 ბრძანებით „სოციალური გადასახადის ყოველთვიური დეკლარაციის ფორმის და მისი შევსების წესის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე".

საყურადღებოა, რომ სოციალური გადასახადის გადახდის ვალდებულება ამ ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში არ დადგება, თუ შესაბამისი ანაზღაურება არ არის გაცემული; თუნდაც, ეს ვალდებულება აღიარებული იყოს გადასახადის გადამხდელის მიერ.

2. მეწარმე და ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი, ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირები სოციალური გადასახადის ყოველთვიურ დეკლარაციას წარადგენენ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ისინი იქნებენ დაქირავებულ შრომას ან არარეგისტრირებულ ფიზიკურ პირებს უნაზღაურებენ გაწეული მომსახურების ღირებულებას. შესაბამისად, ამ დროს მათზე ვრცელდება ამ მუხლის 1-ლი ნაწილით დადგენილი მოთხოვნები. სხვა შემთხვევაში, ისინი წარადგენენ მხოლოდ სოციალური გადასახადის წლიურ დეკლარაციას, საშემოსავლო გადასახადის წლიურ დეკლარაციასთან ერთად. გარდა ამისა, ისინი იხდიან სოციალური გადასახადის მიმღებისგან გადასახდელებსაც იმავე წესითა და ვადებში, რაც საშემოსავლო გადასახადისთვის არის დადგენილი (219-ე მუხლი). წლიური დეკლარაციის ფორმა და შევსების წესი დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 27 ივნისის №479 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით „სოციალური გადასახადის წლიური დეკლარაციის ფორმის და მისი შევსების წესის შესახებ".

მუხლი 270. გადასახადისაგან გათავისუფლება

სოციალური გადასახადისაგან გათავისუფლებულია:

ა) სასამართლოს გადაწყვეტილებით სასჯელის აღსრულების დაწესებულებებში მოთავსებულ პირთათვის გადახდილი თანხები;

ბ) შრომისუნარიანობის დროებით დაკარგვის შემთხვევაში სახელმწიფო ბიუჯეტიდან მიღებული ანაზღაურება;

გ) გრანტით მიღებული სახსრებიდან გრანტის მიმღები ორგანიზაციის მიერ გაცემული ანაზღაურება;

დ) დიპლომატიურ და საკონსულო დაწესებულებებში დაქირავებით მომუშავე იმ პირთა შემოსავალი, რომლებიც არ არიან საქართველოს მოქალაქენი;

ე) საქართველოს იმ არარეზიდენტის მიერ დაქირავებით მუშაობით მიღებული შემოსავალი, რომელიც საგადასახადო წლის განმავლობაში საქართველოს ტერიტორიაზე იმყოფება 90 დღეზე ნაკლები ხნით, თუ ეს შემოსავალი გაიცემა საქართველოს არარეზიდენტი დამქირავებლის მიერ ან მისი სახელით და არა არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ; აგრეთვე „ნავთობისა და გაზის შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად დაქირავებულ უცხო ქვეყნის მოქალაქეთა შემოსავალი;

ვ) ამ კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ლ" და „მ" ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ ფიზიკურ პირთა შემოსავალი;

ზ) 2007 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული და საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პირველადი მიწოდებით დაკავებული პირის მიერ აღნიშნულ საქმიანობაში დაქირავებულისათვის გადახდილი ანაზღაურება, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში დამქირავებლის მიერ ამ მიწოდებით მიღებული ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 100 000 ლარს.

ეს მუხლი ადგენს სოციალური გადასახადის გადახდისგან განთავისუფლებული პირების ვინაობასა და განთავისუფლების პირობებს. მუხლის ზოგიერთი ქვეპუნქტი მოითხოვს დაზუსტებას:

ა) — ამ ქვეპუნქტით აღწერილ პირებს არ მიეკუთვნებიან პირები, რომლებიც მათი ბრალეულობის დადგენამდე იმყოფებიან წინასწარ პატიმრობაში, აგრეთვე, პირები, რომლებსაც შეფარდებული აქვთ პირობითი სასჯელი.

ბ) — შრომისუნარიანობის დროებით დაკარგვის შემთხვევაში, საქართველოს სოციალური დაზღვევის ერთიანი სახელმწიფო ფონდი უზრუნველყოფს დახმარებას დროებითი შრომისუუნარობის გამო, შრომის კანონთა კოდექსის 236.1-ე მუხლით განსაზღვრული წესით.

დახმარება დროებითი შრომისუუნარობის გამო, მთლიანი ხელფასის ოდენობამდე მუშაკს ეძლევა ავადმყოფობის, დასახიჩრების, დაავადებასთან დაკავშირებით სხვა სამუშაოზე დროებით გადაყვანის, ოჯახის ავადმყოფი წევრის მოვლის, ორსულობისა და

მშობიარობის, კარანტინის, სანიტარულ-საკურორტო მკურნალობისა და პროთეზირების შემთხვევაში;

მაგალითი – კალენდარული წლის განმავლობაში დაქირავებული დროებითი შრომისუუნარობის გამო „საავადმყოფო ფურცელზე" იმყოფებოდა 40 დღის განმავლობაში. შრომის კანონთა კოდექსის მიხედვით დამქირავებელი ვალდებულია, დაქირავებულს აუნაზღაუროს ხელფასი (სრულ ოდენობამდე) პირველი 30 დღის განმავლობაში (ეს განაცემი წარმოადგენს სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს), ხოლო დარჩენილი 10 დღე ანაზღაურდება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან, რაც არ იბეგრება სოციალური გადასახადით.

გ) – „გრანტისა" და „გრანტის მიმღები ორგანიზაციის" რაობა დადგენილია „გრანტების შესახებ" საქართველოს კანონით (იხ. გლოსარიუმი). ამ ქვეპუნქტით დადგენილი შეღავათი ეხება გრანტის სახსრებიდან გაცემულ ნებისმიერ ანაზღაურებას.

ე) – თუ:

- „X" არარეზიდენტი ფიზიკური პირი საქართველოში იმყოფება 90 დღეზე ნაკლები ხნის განმავლობაში;
- იგი შემოსავალს იღებს საქართველოში დაქირავებით მუშაობის შედეგად;
- მისი დამქირავებელია „Y" არარეზიდენტი პირი, ან მისი სახელით მოქმედი სხვა პირი; და
- ამ ანაზღაურების გაცემა არ არის დაკავშირებული „Y"-ის მუდმივ დაწესებულებასთან,

მაშინ „X"-ის მიერ მიღებული ანაზღაურება განთავისუფლებულია სოციალური გადასახადისგან. ჩამოთვლილთაგან თუნდაც ერთი რომელიმე პირობის დარღვევა აუქმებს გადასახადისგან განთავისუფლებას.

ამავე ქვეპუნქტით, გადასახადისგან თავისუფლდება ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად დაქირავებულ უცხო ქვეყნის მოქალაქეთა შემოსავალი, მიუხედავად ამ მოქალაქეთა საქართველოში ყოფნის ხანგრძლივობისა.

ზ) – ამ ქვეპუნქტში აღნიშნული პირი იმავდროულად წარმოადგენს 168.1-ე მუხლის „მ" ქვეპუნქტში აღნიშნულ პირს (სამრეწველო გადამუშავებამდე სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მიმწოდებელ ფიზიკურ პირს). იგი თავისუფლდება სოციალური გადასახადისგან საკუთარ დასაბეგრ შემოსავალსაც და მის მიერ დაქირავებული პირისთვის გადახდილ ანაზღაურებასაც, თუ ამ საქმიანობით მის მიერ მიღებული ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 100 000 ლარს.

კარი XIII
ᲐᲓᲒᲘᲚᲝᲑᲠᲘᲕᲘ ᲒᲐᲓᲐᲡᲐᲮᲐᲓᲔᲑᲘ

თავი X
ᲥᲝᲜᲔᲑᲘᲡ ᲒᲐᲓᲐᲡᲐᲮᲐᲓᲘ

მუხლი 271. გადასახადის გადამხდელი

ქონების გადასახადის გადამხდელია პირი (აგრეთვე ლიზინგით საგნის მფლობელი პირი), რომელსაც საქართველოს ტერიტორიაზე:

ა) საკუთრებაში აქვს ამ გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი;

ქონების გადასახადის გადამხდელი არის ნებისმიერი პირი (მე-12 მუხლის 1-ლი ნაწილი), რომელსაც საკუთრებაში აქვს 272-ე მუხლით გათვალისწინებული ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 170-ე მუხლით განმარტება საკუთრების უფლების შინაარსი: *"მესაკუთრეს შეუძლია, კანონისმიერი ან სხვაგვარი, კერძოდ, სახელშეკრულებო შებოჭვის ფარგლებში თავისუფლად ფლობდეს და სარგებლობდეს ქონებით (ნივთით), არ დაუშვას სხვა პირთა მიერ ამ ქონებით სარგებლობა, განკარგოს იგი, თუკი ამით არ ილახება მესაკუთრეების ან სხვა მესამე პირთა უფლებები, ანდა, თუ ეს მოქმედება არ წარმოადგენს უფლების ბოროტად გამოყენებას".*

ქონების გადასახადის გადამხდელი ასევე არის ის პირი, რომელსაც 21-ე მუხლში განსაზღვრული ლიზინგის წესით მიღებული აქვს ქონება (ძირითადი საშუალებები 21-ე მუხლის, პირველი ნაწილი). ამავე დროს უნდა აღინიშნოს, რომ ლიზინგის წესით ძირითადი საშუალების მიმღებს ეს ქონება საკუთრებაში არ გააჩნია. ამ ძირითად საშუალებაზე საკუთრება გააჩნია ლიზინგის წესით ქონების გამცემს. ლიზინგის წესით გაცემული ძირითადი საშუალება, 21-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით, აისახება ამ ქონების ლიზინგით მიმღების ბალანსზე. შეიძლება ისე აღმოჩნდეს, რომ ერთი და იმავე ქონებაზე ქონების გადასახადის გადამხდელი აღმოჩნდეს ორივე – ლიზინგით ქონების გამცემიც და მიმღებიც. 272-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებით ქონების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტია რიცხული ქონება. ტერმინ "ქონების" განმარტება მოცემულია მე-12 მუხლში, რომლის მიხედვითაც ქონება არის ყველა ნივთი და არამატერიალური სიკეთე. ლიზინგით ქონების გამცემის მიერ ეს ქონება ბალანსზე აღირიცხება, როგორც "ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული გრძელვადიანი მოთხოვნა", რაც წარმო-

ადგენს ქონებას. ორგანიზაციებთან მიმართებაში ეს, გარკვეულწილად, დარეგულირებულია შესაბამისი ინსტრუქციით, ხოლო რაც შეეხება უცხოურ საწარმოებს, აქ ეს საკითხი აქტუალური რჩება, რადგან როგორც უკვე აღინიშნა, ქონება არის ყველა ნივთი და არამატერიალური სიკეთე.

ბ) კანონით გათვალისწინებულ სარგებლობაში ან ფაქტობრივ მფლობელობაში აქვს სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწა (ფაქტობრივ მფლობელობაში იგულისხმება მიწის ფაქტობრივი ფლობა ან მიწით სარგებლობა, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული მიწის ფლობისა და მიწით კანონიერი სარგებლობისა).

ქონების გადასახადის გადამხდელი არის ნებისმიერი პირი, რომელსაც სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწა გააჩნია კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სარგებლობაში, ან/და სარგებლობს ან მიწას ფლობს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სარგებლობისა და ფლობის უფლების გარეშე.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი გამოყოფს მიწით სარგებლობის შემდეგ უფლებებს: აღნაგობას, უზუფრუქტს, სერვიტუტს, ქირავნობას, ლიზინგს, იჯარას (მათ შორის სასოფლო-სამეურნეო მიწის იჯარას) და თხოვებას.

აღნაგობა - *"მიწის ნაკვეთი შეიძლება სხვა პირს გადაეცეს ვადიან სარგებლობაში ისე, რომ მას ჰქონდეს ამ ნაკვეთზე ან მის ქვეშ რაიმე ნაგებობის აღმართვის უფლება, ასევე ამ უფლების გასხვისების, მემკვიდრეობით გადაცემის, თხოვების, გაქირავების უფლება (აღნაგობის უფლება)"* (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 233). აღნაგობის უფლება შეიძლება გავრცელდეს მიწის ნაკვეთის იმ ნაწილზე, რომელიც არ არის აუცილებელი აღნაგობისათვის, მაგრამ იძლევა ნაგებობით უკეთ სარგებლობის შესაძლებლობას.

უზუფრუქტი – *"უძრავი ნივთი შეიძლება სხვა პირს გადაეცეს სარგებლობაში ისე, რომ იგი უფლებამოსილია, როგორც მესაკუთრემ, გამოიყენოს ეს ნივთი და არ დაუშვას მესამე პირთა მიერ მისით სარგებლობა, მაგრამ, მესაკუთრისაგან განსხვავებით, მას არა აქვს ამ ნივთის გასხვისების, დაგირავების ან მემკვიდრეობით გადაცემის უფლება (უზუფრუქტი). ამ ნივთის გაქირავების ან იჯარით გადაცემისათვის საჭიროა მესაკუთრის თანხმობა. უზუფრუქტის გაუქმების შემდეგ მესაკუთრე ხდება არსებული ქირავნობის ან იჯარის ურთიერთობების მონაწილე"* (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 242).

სერვიტუტი – *"მიწის ნაკვეთი ან სხვა უძრავი ქონება შეიძლება სხვა მიწის ნაკვეთის ან სხვა უძრავი ქონების მესაკუთრის სასარგებლოდ ისე იქნეს გამოყენებული (დატვირთული), რომ ამ მესაკუთრეს უფლება ჰქონდეს ცალკეულ შემთხვევებში ისარგებლოს ამ ნაკვეთით, ან აიკრძალოს ამ ნაკვეთის სოგიერთი მოქმედების განხორციელება ანდა გამოირიცხოს დატვირთული ნაკვეთის მესაკუთრის სოგიერთი უფლების გამოყენება სხვა ნაკვეთის მიმართ (სერვიტუტი)".* სასღაური შეიძლება განისაზღეროს პერიოდული გადასახდელის სახით. სერვიტუტი შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ მაშინ, როცა იგი უფლებამოსილ პირს უქმნის თავისი მიწის ნაკვეთით სარგებლობის შეღავათს" (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 247).

ქირაობნობა – *"ქირაობნობის ხელშეკრულებით გამქირავებელი მოვალეა დამქირავებელს სარგებლობაში გადასცეს ნიეთი განსაზღერული ვადით. დამქირავებელი მოვალეა გამქირავებელს გადაუხადოს დათქმული ქირა"* (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 531).

ლიზინგი – განიმარტება საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლით.

იჯარა – *"იჯარის ხელშეკრულებით მეიჯარე მოვალეა გადასცეს მოიჯარეს განსაზღერული ქონება დროებით სარგებლობაში და საიჯარო დროის განმავლობაში უზრუნველყოს ნაყოფის მიღების შესაძლებლობა, თუ იგი მიღებულია მეურნეობის სწორი გაძღოლის შედეგად შემოსავლის სახით. მოიჯარე მოვალეა გადაუხადოს მეიჯარეს დათქმული საიჯარო ქირა. საიჯარო ქირა შეიძლება განისაზღეროს როგორც ფულით, ისე ნატურით. მხარეებს შეუძლიათ შეთანხმდნენ საიჯარო ქირის განსაზღერის სხვა საშუალებებზედაც"* (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 581).

სასოფლო-სამეურნეო მიწის იჯარა – *"სასოფლო-სამეურნეო მიწის იჯარის ხელშეკრულებით მიწის ნაკვეთი სასოფლო-სამეურნეო მიზნით გადაეცემა სამეურნეო გამოყენებისათვის განკუთვნილ საცხოვრებელ ან სამეურნეო ნაგებობებთან (საწარმოსთან) ერთად ან ასეთი ნაგებობის გარეშე"* (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 592).

თხოვება – *"თხოვების ხელშეკრულებით გამნათხოვრებელი კისრულობს ვალდებულებას გადასცეს მონათხოვრეს ქონება დროებით უსასყიდლო სარგებლობისათვის"* (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 615).

მუხლი 272. დაბეგვრის ობიექტი

1. საქართველოს საწარმოსათვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი და არამატერიალური აქტივები.

ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს საწარმოების (მუხლი 25) ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები (მუხლი 12, ნაწილი 36), დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებები და არამატერიალური აქტივები (მუხლი 12, ნაწილი 27). უნდა აღინიშნოს, რომ დაუმთავრებელი მშენებლობა გულისხმობს, რომ შენობა მიღებული არ არის ექსპლუატაციაში, საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად. აქვე აუცილებლად უნდა შეენიშნოთ, რომ ზემოთ აღნიშნული არ ეხება პირის მიერ იმ შენობის აშენებას, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად (მაგალითად, ბინათმშენებლობა) ან როდესაც ხდება შენობის მშენებლობა დამკვეთის დავალებით, საკუთარი ან დამკვეთის მასალით. პირველ შემთხვევაში ეს შენობა წარმოადგენს სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობას (და არა ძირითად საშუალებას ან დაუმთავრებელ კაპიტალურ დაბანდებას), ხოლო მეორე შემთხვევაში, ადგილი აქვს მომსახურების გაწევას.

მაგალითი: შპს T-ს ბალანსზე ერიცხება შემდეგი აქტივები: შენობა-ნაგებობები, მანქანა-დანადგარები, კომპიუტერული ტექნიკა, მზა პროდუქცია, საქონლის მიწოდებიდან წარმოშობილი დებიტორული დავალიანება, ფული, ინვესტიციები სხვა საწარმოს აქციებში; კომპანია აშენებს საწარმოო დანიშნულების შენობას (შენობა არ არის გადახურული და მის დამთავრებამდე კიდევ ბევრი სამუშაო არის შესასრულებელი, მანამ, სანამ შენობა ექსპლუატაციაში გადაეცემა. შესრულებულ სამუშაოებზე T-ს სამშენებლო კომპანიასთან გაფორმებული აქვს მიღება-ჩაბარების აქტები), მას ასევე შეძენილი აქვს საწარმოო ხაზი, რომელიც დამონტაჟდება ახალ საწარმოში და ნაყიდი აქვს პატენტი თანამედროვე მოწყობილობის წარმოებაზე. ქონების გადასახადით დაიბეგრება შემდეგი აქტივები: შენობა-ნაგებობები, მანქანა-დანადგარები, კომპიუტერული ტექნიკა (ძირითადი საშუალებები), დაუმთავრებელი საწარმო (დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებაა), შეძენილი დასამონტაჟებელი საწარმოო ხაზი (დაუმონტაჟებელი მოწყობილობებია) და შეძენილი პატენტი (არამატერიალური აქტივია).

2. უცხოური საწარმოსათვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე რიცხული ქონება.

უცხოური საწარმოს (მუხლი 26, ნაწილი 2) შემთხვევაში ქონების გადასახადით იბეგრება საქართველოში რიცხული მთელი ქონება. "ქონება" მე-12 მუხლის 31-ე ნაწილის მიხედვით არის ყველა ნივთი და არამატერიალური სიკეთე, რომელთა შეუსყიდველად შეძენა, ფლობა და განკარგვა და რომლებით სარგებლობა შეუძლიათ პირებს. განსხვავებით საქართველოს საწარმოს ქონების გადასახადით დასაბეგრი ობიექტისა, უცხოური საწარმოს დასაბეგრი ქონება არ შემოიფარგლება ძირითადი საშუალებებით, დაუმსტაჟებელი მოწყობილობებით, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებებით და არამატერიალური აქტივებით. ამ მუხლით არ იბეგრება მხოლოდ უცხოური საწარმოს საქართველოში არსებული მიწა. წინა მაგალითში განხილულ შემთხვევაში T უცხოური საწარმო რომ ყოფილიყო და ნამოთელილი ქონება მთლიანად საქართველოში რომ ყოფილიყო რიცხული, ქონების გადასახადით დაიბეგრებოდა ყველა ნამოთელილი აქტივი. უნდა ვივარაუდოთ, რომ ამ მუხლის მიზანი არ არის საქართველოს ტერიტორიაზე უცხოური საწარმოს მთელი ქონების (მათ შორის ფულის) დაბეგვრა, აქ შეცდომაა, რომელიც უნდა გასწორდეს.

3. ორგანიზაციებისათვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის ბალანსზე რიცხული ქონება ან ქონების ნაწილი, რომელიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

2005 წლის 22 აპრილს საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა გამოსცა ბრძანება № 279 "ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე. ამ ინსტრუქციაში მოყვანილია "ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ქონების" განმარტება: *"ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები, რომლებიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, აგრეთვე დაუმთავრებელი მოწყობილობები და დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებები, რომლებიც განკუთვნილია ეკონომიკური საქმიანობისათვის".* ამ განმარტების არსებობა იმაზე მიუთითებს, რომ საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლში ტერმინი "ქონება" გამოყენებული არ არის იმავე მნიშვნელობით, როგორც ეს განმარტებულია თვით კოდექსში. ინსტრუქციის ამ დებულების შესაბამისობა კოდექსის დებულებასთან გაურკვეველია. 272-ე მუხლის ამ ნაწილთან მიმართებაში ინსტრუქციის ტერ-

მინის გამოყენება ასევე კითხვის ნიშნის ქვეშაა. გაუგებარია შეეხება თუ არა ტერმინი "ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ქონება" აქ მოყვანილ *"ბალანსზე რიცხულ ქონებას, ან მის ნაწილს, რომელიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის"*. ტერმინოლოგიური მსგავსება არ არის, თუმცა შინაარსობრივი მსგავსება არის. წარმოშობილი ორაზროვნების გამო (იგულისხმება, რომ ინსტრუქციაში მოყვანილ ტერმინს და მის განმარტებას სამართლებრივი ძალა აქვს), შეგვიძლია დავეყრდნოთ ინსტრუქციაში მოყვანილი ტერმინის შინაარსს, მაგრამ უნდა გვახსოვდეს, რომ სხვაგვარი ინტერპრეტაცია არსებობს, რომლის სამართლებრივი სტატუსი ეჭვს გარეშეა.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით *"თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება მის ეკონომიკურ საქმიანობას, ითვლება საწარმოს ქონებად და საქმიანობად, ხოლო იმ ნაწილისათვის, სადაც ამის გამიჯვნა შეუძლებელია, ამ ნაწილში ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ქონებისა და საქმიანობის გამოანგარიშების მიზნით გამოიყენება ორგანიზაციის მიერ მიღებულ შემოსავალში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილი"*. აქედან გამომდინარე, ორგანიზაციის ქონების ნაწილი, რომელიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, განიხილება საწარმოს ქონებად და, შესაბამისად, უნდა დაიბეგროს როგორც საწარმოს ქონება. ორგანიზაციის ქონების ფიზიკურად გამიჯვნის შეუძლებლობის შემთხვევაში, ქონების გამიჯვნა შეიძლება მოხდეს შემოსავლებში პროპორციის საშუალებით.

როგორც 272-ე მუხლის ამ ნაწილშია აღნიშნული, ქონების გადასახადით იბეგრება ორგანიზაციის ბალანსზე რიცხული ქონება ან ქონების ნაწილი (გარდა მიწისა), რომელიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის. აქედან გამომდინარე, ის ნაწილი, რომელიც არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, ქონების გადასახადით არ იბეგრება და მისი განთავისუფლება 276-ე მუხლით სრულებით ზედმეტია.

"ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქცია განიხილავს შემთხვევას, როცა ორგანიზაციის ქონების შემადგენლობიდან შეუძლებელია ცალკე ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონების გამოყოფა (გამიჯვნა). ამ შემთხვევაში *"ქონების გადასახადით დაბეგვრის მიზნით, დასაბეგრი ქონების ღირებულება განისაზღვრება ორგანიზაციის მიერ მიღებულ შემოსავლებში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილის პროპორციულად. ამას-*

თან, გადასახადის გაანგარიშებაში პროპორციულ მონაწილეობას იღებს მხოლოდ ის ქონება, რომელიც ნაწილობრივ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, ხოლო ქონების ის ნაწილი, რომელიც სრულად გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, გაანგარიშებაში ჩაირთვება მთლიანად, პროპორციის გარეშე." აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ინსტრუქციის მე-10 მუხლში განხილულ მე-2 მაგალითში (საგანმანათლებლო დაწესებულება) გამოყენებულია რაოდენობრივი პროპორცია და არა პროპორცია შემოსავლებში. ღირებულებითი პროპორცია გამოყენებულია მე-3 მაგალითში (თეატრის მაგალითი). აქედან გამომდინარე, შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ქონების გამიჯვნისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნეს არა მარტო ღირებულებითი (შემოსავლები ლარებში), არამედ რაოდენობრივი მაჩვენებლები (მაგ., მოსწავლეების რაოდენობა). აქედან გამომდინარე, თუ შეუძლებელია ღირებულებითი პროპორციების გამოყენება, დასაშვებია რაოდენობრივი პროპორციის გამოყენება.

მაგალითი: ფონდი M არის არასამეწარმეო იურიდიული პირი. მან საკუთარ შენობაში გამოყო 400 კვმ ფართობი, ავეჯი და 1500 ლარი სამხატვრო სტუდიისათვის. სტუდიისათვის ფონდმა დაიქირავა მხატვრები, მათთვის იყიდა სამხატვრო საშუალებები და მათ მიერ შექმნილ ნახატებს ყიდის გამოფენა-გაყიდვების საშუალებით. მიღებული ამონაგების ნაწილი ეკუთვნით მხატვრებს, ხოლო დანარჩენი ნაწილი ხმარდება ფონდის მიზნებს. M არის ორგანიზაცია და ეკონომიკური საქმიანობისათვის (სტუდიისათვის) იყენებს შემდეგ ქონებას: ფულს, ავეჯს, შენობა-ნაგებობის ნაწილს. ინსტრუქციაში გამოყენებული ტერმინის შინაარსიდან გამომდინარე, ქონების გადასახადით დაიბეგრება ავეჯი და შენობა-ნაგებობის ნაწილი. თუ უპირატესობა აქვს კოდექსში მოყვანილ "ქონების" განმარტებას, მაშინ ქონების გადასახადით იბეგრება მთელი ის ქონება (ნაწილი), რომელიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, M-ის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული მთელი ქონება (ფული, ავეჯი, შენობა-ნაგებობის ნაწილი) დაიბეგრება ქონების გადასახადით.

"ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქციის მე-2 **მაგალითი**:

"საგანმანათლებლო დაწესებულება, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე განეკუთვნება საბიუჯეტო ორგანიზაციას, ახორციელებს მოსწავლეთა როგორც უფასო (ბიუჯეტური სახსრებით), ასევე ფასიან სწავლებას. დაწესებულება საგანმანათლებლო საქმიანობას ეწევა 3 კორპუსში. პირველი კორპუსის საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება შეადგენს 300,0 ათ. ლარს, მეორესი – 250,0 ათ. ლარს, ხოლო

მესამესი – 200,0 ათ. ლარს. პირველ კორპუსში საგანმანათლებლო საქმიანობას ეწევა მხოლოდ საბიუჯეტო სახსრებით, მეორეში – ღირებულების გადახდით, ხოლო მესამეში – როგორც საბიუჯეტო სახსრებით, ასევე ღირებულების გადახდით. საანგარიშო პერიოდში მესამე კორპუსში საგანმანათლებლო დაწესებულების მიერ მომსახურება გაეწია 1500 მოსწავლეს, მათ შორის ფასიანი (ღირებულების გადახდით) – 500 მოსწავლეს.

მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის გაანგარიშებაში პირველი კორპუსის ღირებულება მონაწილეობას არ მიიღებს, მეორე კორპუსის ღირებულება სრულად ჩაირთვება, ხოლო მესამე კორპუსის ღირებულებიდან ჩაირთვება მხოლოდ მისი ნაწილი – 66,7 ათ. ლარი (200,0X500:1500). სულ გადასახადით დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური ღირებულება შეადგენს 316,7 ათ. ლარს (250,0+66,7).”

4. ფიზიკური პირისათვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის საკუთრებაში არსებული:

ა) უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობები ან მათი ნაწილი), გარდა ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა;

„ქონების გადასახადით იბეგრება ის შენობა-ნაგებობები, ან მათი ნაწილი, რომელიც არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის. შენობა-ნაგებობები შეიძლება იყოს როგორც საცხოვრებელი, ისე არასაცხოვრებელი: ბინა, სახლი, ავტოფარეხი, სარდაფი, სადარბაზოში ფიზიკური პირის წილი და სხვ. ამ პუნქტით არ იბეგრება ის უძრავი ქონება, რომელსაც ფიზიკური პირი იყენებს მოგების, შემოსავლის ან/და კომპენსაციის მისაღებად. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ეკონომიკურ და არაეკონომიკურ საქმიანობისათვის გამოყენებული შენობა-ნაგებობების გამიჯვნის საკითხი შეიძლება ამ შემთხვევაშიც დადგეს.“

მაგალითი: მოქალაქე F თავის ბინაში აქირავებს ერთ ოთახს სტუდენტ გოგონაზე, რომელსაც ბინის მესაკუთრესთან ერთად აქვს სამზარეულოთი და აბაზანით სარგებლობის უფლებაც. გაუგებარია, როგორ უნდა მოხდეს მისი ბინის გამიჯვნა ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ და გამოუყენებელ ნაწილებად.

იმავე F-ის საძინებლის ერთი ფანჯარა გადის სავალ გზაზე. მან ეს ფანჯარა აქცია ვიტრინად, საიდანაც ყიდის გამაგრილებელ სასმელებს. სასმელები ინახება მის სამზარეულოში მდგარ მაცივარში. აქაც გაუგებარია, როგორ უნდა მოხდეს მისი ბინის გამიჯვნა ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ და გამოუყენებელ ნაწილებად.

ბ) ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონება;

თუ მხოლოდ საგადასახადო კოდექსს დაეყრდნობით, ქონების გადასახადით იბეგრება ფიზიკური პირის მიერ ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული მთელი ქონება. როგორც უკვე აღინიშნა, 2005 წლის 22 აპრილს საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა გამოსცა ბრძანება № 279 "ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე, სადაც მოყვანილია "ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ქონების" განმარტება: *"ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები, რომლებიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, აგრეთვე დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები და დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებები, რომლებიც გარკვეულია ეკონომიკური საქმიანობისათვის".* შეგვიძლია ვიგულისხმოთ, რომ ინსტრუქციაში დაზუსტებულია, თუ რა იგულისხმება "ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონების" ქვეშ. როგორც უკვე აღინიშნა, ტერმინი "ქონება" გამოყენებული არ არის კლასიკური განმარტების მნიშვნელობით. მიუხედავად იმისა, რომ ტერმინებში უმნიშვნელო განსხვავებაა, შეგვიძლია ვიგულისხმოთ, რომ საუბარია მხოლოდ ინსტრუქციის განმარტებით დაზუსტებულ ქონებაზე.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ამავე ინსტრუქციის მე-5 მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებულია, რომ ქონების გადასახადით ასევე იბეგრება ფიზიკური პირის მიერ ლიზინგით აღებული ქონება, რაც ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილს, სადაც მითითებულია, რომ ფიზიკური პირისათვის ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის საკუთრებაში არსებული ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონება. ხოლო საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ინსტრუქციის დებულებას, რომელიც არ შეესაბამება ამ კოდექსის დებულებებს, სამართლებრივი ძალა არა აქვს. საწარმოები ქონების გადასახადს ლიზინგით აღებულ ძირითად საშუალებებზე იხდიან, ხოლო ინდივიდუალური მეწარმეები და არამეწარმე ფიზიკური პირები არ იხდიან.

მაგალითი: ინდივიდუალური მეწარმე G ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას, რომლისთვისაც იგი იყენებს შენობას, სატვირთო ავტომობილს, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს, ფულს და სხვა ქონებას. ქონების გადასახადით იბეგრება მხოლოდ ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი და არამატერიალური აქტივები, ხოლო ინდივიდუალური მეწარმის შემთხვევაში - მთელი ქონება,

რომელიც გამოიყენება ეკონომიკური (სამეწარმეო და არასამეწარმეო) საქმიანობისათვის.

გ) საქართველოში დადგენილი წესით რეგისტრირებული მსუბუქი ავტომობილები (საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდით გათვალისწინებული საქონელი);

დ) საქართველოში დადგენილი წესით რეგისტრირებული იახტები (კატარღები), თვითმფრინავები, შვეულმფრენები.

ქონების გადასახადით იბეგრება მხოლოდ საქართველოში რეგისტრირებული, ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული მსუბუქი ავტომობილები, იახტები (კატარღები), თვითმფრინაეები, შვეულმფრენები. დასუსტებული არ არის, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ხდება ამ ქონების გამოყენება, თუ არა. აქედან გამომდინარე, გამოდის, რომ ამ ნაწილის "ბ" პუნქტით გათვალისწინებულ ძირითად საშუალებებში შედის ამავე ნაწილის "გ" და "დ" პუნქტებით გათვალისწინებული ქონება.

იგულისხმება, რომ თუ ფიზიკური პირი ამავე დროს არის მეწარმე ფიზიკური პირი, იგი წარმოადგენს გადასახადის ერთ გადამხდელს.

5. საქართველოს ან უცხოური საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და ფიზიკური პირისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:

ა) საკუთრებაში არსებული მიწა;

ბ) კოდექსით გათვალისწინებულ სარგებლობაში ან ფაქტობრივ მფლობელობაში სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწა.

ქონების გადასახადით იბეგრება საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და ფიზიკური პირის საკუთრებაში, კანონით გათვალისწინებულ და ფაქტობრივ მფლობელობაში (რასაც დადგენილი არ არის კანონმდებლობით გათვალისწინებული სარგებლობის უფლება) არსებული მიწა.

მუხლი 273. გადასახადის განაკვეთები

საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით *"ადგილობრივი გადასახადებია ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების ნორმატიული აქტებით შემოღებული გადასახადები"*. აქედან გამომდინარე, ქონების გადასახადი, კოდექსით გათვალისწინებული განაკვეთების ფარგლებში, შემოღებულ უნდა იქნეს ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების მიერ გა-

მოცემულ, კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების საფუძველზე. "ნორმატიული აქტების შესახებ" კანონის 50-ე მუხლის მიხედვით, თუ ხდება კანონის ძალადაკარგულად გამოცხადება, მის საფუძველზე მიღებული კანონქვემდებარე აქტები ასევე ძალადაკარგულია, მიუხედავად იმისა, გამოცემულია თუ არა ნორმატიული აქტი მათი ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ (იხილეთ მე-2 მუხლის კომენტარები, პუნქტი 13). აქედან გამომდინარე, 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ძალადაკარგულად გამოცხადების მომენტიდან, ძალადაკარგულად ითვლება ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების მიერ ქონების გადასახადთან დაკავშირებით გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები.

ზემოთ ხსენებულიდან გამომდინარე, ქონების გადასახადი მოქმედებს მხოლოდ იმ რაიონებში, სადაც ამ საგადასახადო კოდექსის მიღების შემდეგ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით საკრებულომ ქონების გადასახადი შემოიღო. ამ კანონქვემდებარე აქტებით დგინდება ასევე ქონების გადასახადის განაკვეთები, რომლებიც არ შეიძლება აღემატებოდეს ამ საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ზღვრულ განაკვეთებს. თუ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით დადგენილი განაკვეთი აღემატება მოცემული კოდექსით დადგენილ ზღვრულ განაკვეთებს, მაშინ მოქმედებს ამ კოდექსით დაწესებული ზღვრული განაკვეთები.

1. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი, მე-2 და მე-3 ნაწილებით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტებზე გადასახადის განაკვეთი განისაზღვრება საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულების (გამოიანგარიშება წლის დასაწყისისა და წლის ბოლოსათვის აქტივების საშუალო ღირებულების მიხედვით) არა უმეტეს 1 პროცენტის ოდენობით.

ტერმინი "საბალანსო ნარჩენი ღირებულება" საგადასახადო კოდექსში განმარტებული არ არის. ბასს-16-ში მოცემული ძირითადი საშუალებების "საბალანსო ღირებულების" განმარტება; "*საბალანსო ღირებულება ის თანხაა, რომლითაც აქტივი ასახულია ბალანსში დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლების შემდეგ*". ასეთივე სახით ბასს-38-ში განმარტებულია არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება. დანარჩენი აქტივებისათვის უნდა ვიგულისხმოთ, რომ "საბალანსო ნარჩენი ღირებულება" არის ის ღირებულება, რომლითაც მიმდინარე საგადასახადო პერიოდში აქტივი ასახულია ბალანსში.

"ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქცია ასევე განიხილავს არასრული კალენ-

დარული წლისათვის ქონების გადასახადის გამოანგარიშების პრინციპს; *"თუ გადასახადის გადამხდელი არსებობს მხოლოდ არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში, იგი გადასახადს იხდის ამ პერიოდის პროპორციულად. აღნიშნულ შემთხვევაში დაბეგრი ქონების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით აღება წლის დასაწყისისათვის (ან რეგისტრაციის თარიღისათვის, თუ გადამხდელმა რეგისტრაცია გაიარა საანგარიშო წლის შიგნით) და გადამხდელის რეგისტრაციიდან მოხსნის თარიღისათვის (ან საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 იანვრისათვის) აქტივების ღირებულებები. გადასახადი იანგარიშება საანგარიშო წლის განმავლობაში მისი არსებობის თვეების პროპორციულად. ამასთან, თუ გადამხდელი რეგისტრირებულია თვის პირველ ნახევარში ან მოხსნილია რეგისტრაციიდან თვის მეორე ნახევარში, მაშინ გადასახადის გაანგარიშებისას სარეგისტრაციო და რეგისტრაციიდან მოხსნის თვე ჩაითვლება სრულ თვედ. წინააღმდეგ შემთხვევაში აღნიშნული თვე მხედველობაში არ მიიღება."*

მაგალითი: შპს K-ს 2005 წლის 1 იანვრისათვის ბალანსზე ერიცხებოდა ძირითადი საშუალებები საბალანსო ღირებულებით 20 000 ლარი. წლის განმავლობაში კომპანიამ დამატებით შეიძინა მანქანა-დანადგარები, განახორციელა ინვესტიციები შენობა-ნაგებობების მშენებლობასა და შეძენაში. პატენტი იყიდა ახალი პროდუქტის წარმოებაზე. წლის განმავლობაში ძირითად საშუალებებს დაარიცხა ცვეთა. წლის ბოლოს (2005 წლის 31 დეკემბერს) მის ბალანსზე ირიცხებოდა შემდეგი ნაშთები: ძირითადი საშუალებები საბალანსო ღირებულებით 500 000 ლარი, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებები 200 000 ლარი, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები 120 000 ლარის ოდენობით, არამატერიალური აქტივები 30 000 ლარის ღირებულებით. საშუალო წლიური საბალანსო ღირებულება იქნება ძირითადი საშუალებებისათვის – 260 000 ((20 000 + 500 000) / 2) ლარი, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებებისათვის - 100 000 ((0 + 200 000) / 2) ლარი, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებისათვის - 60 000 ((0 + 120 000) / 2) ლარი და არამატერიალური აქტივებისათვის - 15 000 ((0 + 30 000) / 2) ლარი. სულ ქონების გადასახადი შეიძლება შეადგენდეს არა უმეტეს 4350 (2600 + 1000 + 600 + 150) ლარისა (არა უმეტეს 1 პროცენტისა).

"ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქციის მაგალითი:

"საწარმომ რეგისტრაცია გაიარა საანგარიშო წლის 12 თებერვალს. აღნიშნული პერიოდისათვის დასაბეგრი ქონების ღირებულება შეადგენდა 50.0 ათ. ლარს, ხოლო საანგარიშო წლის ბოლოსათვის – 55.0 ათ. ლარს.

მოცემულ შემთხვევაში საანგარიშო წლის ქონების საშუალო წლიური ღირებულება შეადგენს 52.5 ათ. ლარს, ხოლო გადასახადის თანხა – 0.48 ათ. ლარს (52.5 X 1 X 11) : (100 X 12); სადაც 11 არის საწარმოს არსებობის პერიოდი, ხოლო 12 - კალენდარული წლის თვეების რაოდენობა."

2. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ბ" ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე გადასახადის განაკვეთი განისაზღვრება ქონების ღირებულების (გამოიანგარიშება მოცემული კოდექსის 211-ე მუხლის შესაბამისად განსაზღვრული აქტივების ღირებულებისა და 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილში მოცემული ამორტიზაციის ნორმების გათვალისწინებით) არა უმეტეს 1 პროცენტის ოდენობით.

• როგორც უკვე აღინიშნა, "ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქციის მიხედვით, ქონების გადასახადით იბეგრება ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები, რომლებიც გამოიყენებიან ეკონომიკური საქმიანობისათვის, აგრეთვე დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები და დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებები, რომლებიც განკუთვნილია ეკონომიკური საქმიანობისათვის. ქონების გადასახადის გაანგარიშებისას აიღება მათი შეძენის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები (დანახარჯები), აგრეთვე სხვა ხარჯები (დანახარჯები), რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას, გარდა გადახდილი მოსაკრებლისა ან/და საბაჟო გადასახადისა. ეს ღირებულება მცირდება 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილში მოცემული ამორტიზაციის ნორმებით იმ ვადის გათვალისწინებით, რა ვადითაც ხდება საკუთრებაში არსებული აქტივების გამოყენება ეკონომიკურ საქმიანობაში. ეს წესი მოქმედებს მიუხედავად იმისა, რომ ფიზიკურმა პირმა შეიძლება გამოიყენოს 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული უფლება და ძირითადი საშუალებების შესყიდვის (წარმოების) ხარჯები სრულად გამოქვითოს დასაბეგრი მოგების გაანგარიშებისას, ან გამოიყენოს 183-ე მუხლის მე-10 ნაწილით გათვალისწინებული დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმა.

მნიშვნელოვანია იმის დადგენა, თუ რა ღირებულებით უნდა ვიანგარიშოთ აქტივის ღირებულება ეკონომიკური საქმიანობის დაწყების მომენტში, თუ ეს აქტივი შეძენილ იქნა ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე. აქ, საეარაუდოდ, შეგვიძლია ვიხელმძღვანელოთ ბასს-ის პრინციპებით. ბუღალტრულ აღრიცხვაში არსებობს ე.წ. "კონსერვატიზმის" პრინციპი. ამ პრინციპის მიხედვით აქტივი ბალანსზე აღირიცხება საბაზრო ღირებულებით ან ისტორიული ხარჯების მიხედვით, გააჩნია, რომელია ნაკლები. ანუ, თუ

აქტივის საბაზრო ღირებულება მეტია, ვიდრე ისტორიულად იგი კომპანიას დაუჯდა (ცვეთის გათვალისწინებით), მაშინ მისი აღრიცხვა ხდება გაწეული ხარჯების შესაბამისად. ხოლო, თუ აქტივის საბაზრო ღირებულება ნაკლებია, ვიდრე ისტორიულად იგი კომპანიას დაუჯდა (ცვეთის გათვალისწინებით), მაშინ მისი აღრიცხვა ხდება საბაზრო ფასით. აქედან გამომდინარე, თუ აქტივის მიმდინარე საბაზრო ღირებულება მეტია, ვიდრე ფიზიკურმა პირმა ამ აქტივისთვის გადაიხადა, მაშინ დაბეგვრის მიზნით, ქონების საწყის ფასად შეგვიძლია ავიღოთ ფაქტობრივი ხარჯების მოცულობა. თუ საბაზრო ფასი ნაკლებია, ვიდრე ფიზიკურ პირს ეს აქტივი დაუჯდა, მაშინ დაბეგვრის მიზნით, ქონების საწყის ღირებულებად შეგვიძლია ავიღოთ ამ აქტივის საბაზრო ფასი, ეკონომიკური საქმიანობის დაწყების მომენტში.

დაზუსტებული არ არის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის "გ" და "დ" პუნქტებით განსაღვრული ქონება, რომელიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, რომელი წესით იბეგრება – 273-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, თუ ამავე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილებით. უნდა ვივარაუდოთ, რომ საგადასახადო კოდექსის სულისკვეთებიდან გამომდინარე, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ავტომობილი, იახტა (კატარღა), თვითმფრინავი და შეუფრენი იბეგრება 272-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ხოლო თუ აღნიშნული ქონება არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, მაშინ 272-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილების მიხედვით.

მაგალითი: X ფიზიკურმა პირმა 2005 წლის 1 იანვარს დაიწყო ეკონომიკური საქმიანობა. მან საკუთარ ავტოფარეხში დააამონტაჟა ასლის გადამღები მოწყობილობა და დაიწყო მოსახლეობის მომსახურება. მან ავტოფარეხი შეიძინა 2003 წელს 10 000 ლარად. ასლის გადამღები მანქანა შეიძინა 1 იანვარს 5 000 ლარად. 2005 წლის 1 იანვრისთვის ავტოფარეხის საბაზრო ფასია 15 000 ლარი. 2005 წლის ქონების გადასახადი გამოიანგარიშება შემდეგნაირად: ავტოფარეხი არის შენობა-ნაგებობა და 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით ეკუთვნის ამორტიზაციის 5 პროცენტიანი განაკვეთი, მის საწყის ღირებულებად აიღება 10 000 ლარი, ხოლო ამორტიზაციის ნორმის ოდენობით ღირებულების შემცირება მოხდება 1 წელზე გაანგარიშებით (2005 წლის ბოლოსათვის ავტოფარეხი 1 წლის განმავლობაში გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის). რაც შეეხება ასლის გადამღებ მოწყობილობას, 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით ეკუთვნის ამორტიზაციის 20 პროცენტიანი განაკვეთი, მის საწყის ღირებულებად აიღება 5 000 ლარი, ხოლო ამორტიზაციის ნორმის ოდენობით ღირებულების შემცირება მოხდება ასევე 1 წელზე გაანგარიშებით. დასაბეგრი ღირებულება ავტოფარეხის შემთხვევაში იქნება 9 500 (10 000 – 10 000 X 0.05)

ლარი, ხოლო ასლის გადამღები მოწყობილობისათვის - 4 000 (5 000 – 5 000 X 0.2) ლარი. სულ ქონების გადასახადი უნდა იყოს არა უმეტეს 135 ((9500+4000)X0.01) ლარისა.

მაგალითი: V ფიზიკურმა პირმა 2005 წლის 1 მარტს დაიწყო საკუთარი მსუბუქი ავტომობილით მოსახლეობისათვის ტაქსის მომსახურების გაწევა. მან ეს ავტომობილი 1995 წელს 15 000 ლარად შეიძინა. 2005 წლის 1 მარტისათვის ამ ავტომობილის საბაზრო ფასია 5 000 ლარი. 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, მსუბუქ ავტომობილს ეკუთვნის ამორტიზაციის 20 პროცენტიანი განაკვეთი, მის საწყის ღირებულებად აიღება 5 000 ლარი, ხოლო ამორტიზაციის ნორმის ოდენობით ღირებულების შემცირება მოხდება 1 წელზე გაანგარიშებით (მიუხედავად იმისა, რომ ავტომობილი ნაყიდი იყო 1995 წელს). ქონების გადასახადით დასაბეგრი აქტივის ღირებულება იქნება 4 000 (5 000 – 5 000 X 0.2) ლარი. ქონების გადასახადი შეადგენს არა უმეტეს 33.33 ((4 000 X 0.01)/12 X 10)) ლარისა. 10 თვის პროპორცია გამოყენებულია "ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქციაში მოცემული საწარმოს დასაბეგრი ქონების დაბეგვრის წესიდან გამომდინარე.

3. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ა" ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე გადასახადის განაკვეთი დიფერენცირებულია გადასახადის გადამხდელის ოჯახის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლების მიხედვით და განისაზღვრება შემდეგი ოდენობით:

ა) კალენდარული წლის განმავლობაში 40 000 ლარიდან 60 000 ლარამდე შემოსავლის მქონე ოჯახებისათვის – უძრავი ქონების საბაზრო ღირებულების არანაკლებ 0,05 პროცენტისა და არა უმეტეს 0,2 პროცენტისა;

ბ) კალენდარული წლის განმავლობაში 60 000 ლარიდან 100 000 ლარამდე შემოსავლის მქონე ოჯახებისათვის – უძრავი ქონების საბაზრო ღირებულების არანაკლებ 0,2 პროცენტისა და არა უმეტეს 0,4 პროცენტისა;

გ) კალენდარული წლის განმავლობაში 100 000 ლარი და მეტი შემოსავლის მქონე ოჯახებისათვის – უძრავი ქონების საბაზრო ღირებულების არანაკლებ 0,4 პროცენტისა და არა უმეტეს 0,8 პროცენტისა.

ქონების გადასახადის ოდენობის დადგენისას მხედველობაში მიიღება ოჯახის მიერ მიღებული ერთობლივი შემოსავალი (რომელიც განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსის 173-ე მუხლით). ერთობლივი შემოსავლის ფორმირებისას მხედველობაში მიიღება

ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი (მუხლი 174), ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან (მუხლი 175) და სხვა შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან (მუხლი 176). მიუხედავად იმისა, რომ ამ კოდექსის 195-ე მუხლის მე-3 ნაწილში მითითებულია, რომ რეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ მიღებული დივიდენდები არ ჩაირთვება მის ერთობლივ შემოსავალში, უნდა ვივარაუდოთ, ეს დათქმა მოქმედებს მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადთან მიმართებაში და ქონების გადასახადის დაბეგვრის მიზნით დივიდენდი შეიტანება ერთობლივ შემოსავალში. მე-12 მუხლის მე-8 ნაწილის მიხედვით ოჯახი არის *"ერთად მცხოვრები მეულლეები, მშობლები, შვილები (გერები), და-ძმა, ბებია და ბაბუა, რომლებიც საერთო მეურნეობას ეწევიან"*.

მაგალითი: L ფიზიკური პირი ცხოვრობს მამასთან, მეუღლესთან და თავის სამ შვილთან ერთად. მეუღლე არ მუშაობს. მამა პენსიას იღებს წელიწადში 336 ლარის ოდენობით. L მუშაობს საწარმოში და მისი ხელფასით მიღებული შემოსავალი წელიწადში შეადგენს 3600 ლარს. სხვა სტაბილური შემოსავალი L-ის ოჯახს არ გააჩნია. 2000 წელს L-ის მამამ განახორციელა ბინის პრივატიზება (სახელმწიფომ გადასცა უსასყიდლოდ). 2004 წელს L-ის მამა ავად გახდა. მამის მკურნალობისათვის L-მა მეგობრისაგან ისესხა 20 000 ლარი. 2005 წელს ოჯახმა გადაწყვიტა ბინის [illegible]ყიდვა და უფრო მცირე ბინის ყიდვა. ბინა 2005 წლის 18 თებერვალს გაიყიდა 60 000 ლარად. L-მა 10 მარტს იყიდა უფრო პატარა ბინა 35 000 ლარად. მკურნალობაზე ამ პერიოდში დაიხარჯა კიდევ 10 000 ლარი. იმავე თვეს L-მა მეგობარს დაუბრუნა სესხის ნაწილი 15 000 ლარის ოდენობით. მეგობარმა ვალის დარჩენილი ნაწილი - 5000 ლარი ლადოს ჩამოაწერა (არ გადაახდევინა). L-ის ოჯახმა 2005 წლის განმავლობაში მიიღო შემოსავალი 68 936 ლარი (60 000 ლარი – ბინის რეალიზაციისათვის მიღებული ნამეტი 175-ე მუხლის მე-3 ნაწილის "ე" პუნქტის მიხედვით; ვალის ჩამოწერით მიღებული შემოსავალი 5 000 ლარი 175-ე მუხლის მე-3 ნაწილის "დ" პუნქტის მიხედვით; 3 600 ლარი ხელფასის სახით 174-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით და 336 ლარი მამის პენსია 174-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით). ქონების გადასახადის განაკვეთი ამ ოჯახისათვის მერყეობს ბინების საბაზრო ღირებულების 0.2 პროცენტსა და 0.4 პროცენტს შორის. "ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქციის მე-6 მუხლის მე-11 ნაწილის მიხედვით *"თუ გადასახადით დასაბეგრი ქონება შეძენილ, რეალიზებულ (გასხვისებული ან განადგურებუ-*

ლი) ან შეძენილ და რეალიზებულ (გასხვისებული ან განადგურებული) იქნა კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ, გადამხდელი გადასახადს ამ ქონებაზე იხდის მის საკუთრებაში ქონების ფაქტობრივად ყოფნის დროის მიხედვით. აღნიშნულ შემთხვევაში, თუ ქონება შეძენილია თვის პირველ ნახევარში ან რეალიზებულია თვის მეორე ნახევარში, მაშინ გადასახადის გაანგარიშებისას შეძენისა და რეალიზების თვე ჩაითვლება სრულ თვედ. წინააღმდეგ შემთხვევაში, აღნიშნული თვე მხედველობაში არ მიიღება". აქედან გამომდინარე, L-ის მამისათვის 2005 წლის ქონების გადასახადი იქნება 20 ლარიდან (60000 X 0.002 / 12 X 2) 40 ლარამდე (60000 X 0.004 / 12 X 2). L-ისათვის 2005 წლის ქონების გადასახადი იქნება 58.33 (35 000 X 0.002/12 X10) ლარიდან 116.67 (35 000 X 0.004/12 X10) ლარამდე. სულ L-ის ოჯახისათვის ქონების გადასახადი იქნება 78.33 ლარიდან 156.67 ლარამდე (დაჯამებულია მამა-შვილის კუთვნილი გადასახადები).

მაგალითი: M ცხოვრობს მეუღლესთან და ერთ შვილთან ერთად. მისი ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი 2005 წლისათვის არის 24 000 ლარი. მეუღლე ასევე მუშაობს და მისი ხელფასით მიღებული შემოსავალი 2005 წლისათვის არის 12 000 ლარი. სხვა სახის შემოსავალი ოჯახს არ გააჩნია. M-მა 2005 წელს შეიძინა ბინა, რომლის საბაზრო ფასი 80 000 ლარია. M-ის ოჯახის შემოსავლები შეადგენს 36 000 ლარს და, შესაბამისად, იგი 273-ე მუხლის მე-3 ნაწილის და 276-ე მუხლების შესაბამისად ქონების გადასახადს არ იხდის.

4. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ" ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე გადასახადის განაკვეთი დიფერენცირებულია მსუბუქი ავტომობილის სახეობების ძრავის მოცულობისა და ხნოვანების მიხედვით და შეადგენს არა უმეტეს:

ფიზიკური პირი მის საკუთრებაში არსებულ მსუბუქ ავტომობილზე იხდის ქონების გადასახადს, მოცემული ცხრილის შესაბამისად. აქვე უნდა აღინიშნოს, იგულისხმება, რომ ეს ფიზიკური პირი ავტომობილს არ იყენებს ეკონომიკური საქმიანობისათვის. ხოლო თუ აღნიშნული აქტივის გამოყენება ხდება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, მაშინ ეს ქონება იბეგრება 273-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით.

N	მსუბუქი ავტომობილის სახეობა ძრავის მოცულობის მიხედვით	მსუბუქი ავტომობილის ხნოვანება	გადასახადის ოდენობა (ლარებში)
1	2000 სმ³-მდე (ჩათვლით) მოცულობის ძრავის მქონე მსუბუქი ავტომობილი	1 წლამდე (ჩათვლით)	50
		1-დან 3 წლამდე (ჩათვლით)	40
		3-დან 4 წლამდე (ჩათვლით)	30
		4-დან 5 წლამდე (ჩათვლით)	20
		5-დან 6 წლამდე (ჩათვლით)	10
		6 წელზე მეტი	5
2	2000 სმ³-დან 3000 სმ³-მდე (ჩათვლით) მოცულობის ძრავის მქონე მსუბუქი ავტომობილი	1 წლამდე (ჩათვლით)	150
		1-დან 3 წლამდე (ჩათვლით)	130
		3-დან 4 წლამდე (ჩათვლით)	110
		4-დან 5 წლამდე (ჩათვლით)	80
		5-დან 6 წლამდე (ჩათვლით)	25
		6 წელზე მეტი	5
3	3000 სმ3-ზე მეტი მოცულობის ძრავის მქონე მსუბუქი ავტომობილი	1 წლამდე (ჩათვლით)	300
		1-დან 3 წლამდე (ჩათვლით)	250
		3-დან 4 წლამდე (ჩათვლით)	200
		4-დან 5 წლამდე (ჩათვლით)	100
		5-დან 6 წლამდე (ჩათვლით)	50
		6 წელზე მეტი	5

5. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე გადასახადის განაკვეთები დიფერენცირებულია სატრანსპორტო საშუალების სახეობებისა და ძრავის სიმძლავრის მიხედვით:

ფიზიკური პირი მის საკუთრებაში არსებულ იახტაზე (კატარღაზე), თვითმფრინავსა და შვეულმფრენზე იხდის ქონების გადასახადს, მოცემული ცხრილის შესაბამისად. აქვე უნდა აღინიშნოს, იგულისხმება, რომ ეს ფიზიკური პირი აქტივებს ეკონომიკური საქმიანობისათვის არ იყენებს. ხოლო თუ აღნიშნული აქტივის/ების გამოყენება ხდება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, მაშინ ეს ქონება იბეგრება 273-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით.

სატრანსპორტო საშუალების სახეობა	საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის კოდი	გადასახადის განაკვეთი ძრავის 1 ცხენის ძალაზე წელიწადში
1. იახტა (კატარღა)	8903 10 900 8903 92 100 8903 92 990 8903 99 990	არანაკლებ 3 ლარისა და არა უმეტეს 7 ლარისა
2. თვითმფრინავი	8802 20 8802 30 8802 40	არანაკლებ 2 ლარისა და არა უმეტეს 5 ლარისა
3. შვეულმფრენი	8802 11 8802 12	არანაკლებ 2 ლარისა და არა უმეტეს 5 ლარისა

6. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-5 ნაწილით განსაზღვრულ პირთათვის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადის საბაზისო განაკვეთი დიფერენცირებულია ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული ერთეულებისა და მიწის ხარისხის მიხედვით და დგინდება წელიწადში ერთ ჰექტარზე გაანგარიშებით, ლარებში:

სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა განმარტებულია საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 32-ე ნაწილში. განმარტებისას გამოყენებულია საქართველოს კანონი „სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის საკუთრების შესახებ". საგადასახადო კოდექსის განმარტების მიხედვით, თუ მიწა განმარტებული არ არის როგორც სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების, მაგრამ ასეთად განმარტებულია „სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის საკუთრების შესახებ" კანონში, ეს მიწა ითვლება სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწად.

„სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის საკუთრების შესახებ" კანონის მე-3 მუხლი იძლევა სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთების განმარტებას: *"1. სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთად ითვლება საჯარო რეესტრში სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთად რეგისტრირებული მიწა, რომელიც გამოიყენება მემცენარეობისა და მეცხოველეობის პროდუქციის წარმოებისათვის- მასზე არსებული სამეურნეო და დამხმარე ნაგებობებით ან მათ გარეშე;*

2. სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთად ითვლება ასევე: ა) კოშკის (ოჯახის) საკუთრების წილი სოფლის, თემის, იურიდიული პირების საძოვრების, სათიბების, ტყეების ტერიტორიებზე; ბ) სასოფლო-სამეურნეო მიწის ის ნაწილი, რომელიც შეიძლება ქალაქს უფლების ობიექტი იყოს".

ქონების გადასახადი დაწესებულია სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების ორი ტიპის მიწაზე: მიწაზე, რომელიც გამოიყენება სახნაეად ან/და დაკავებულია მრავალწლიანი ნარგავებით და მიწაზე, რომელიც ბუნებრივად გამოიყენება სათიბებისა და საძოვრებისათვის. გაურკვეველი რჩება, თუ როგორ იბეგრება მეცხოველეობის ფერმით დაკავებული მიწა, საკარმიდამო ან/და სააგარაკე მიწა და სხვა მიწები, რომლებიც განმარტების მიხედვით არის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწები. ამ ტიპის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწებისათვის ქონების გადასახადი დადგენილი არ არის.

ა) საქალაქო (სადაბო) ადმინისტრაციული ერთეულის ფარგლებს გარეთ არსებული სახნავი და მრავალწლიანი ნარგავებით დაკავებული მიწებისათვის:

ადმინისტრაციული ერთეულის დასახელება	საბაზისო განაკვეთი (ლარი/ჰა)	
	მიწის ხარისხი	
	კარგი	მწირი
1. თბილისი, მარნეული	57	31
2. ბოლნისი, გარდაბანი	52	27
3. რუსთავი	51	27
4. ბათუმი, გაგრა, გალი, გუდაუთა, გულრიფში, ოჩამჩირე, სოხუმი	51	27
5. ქობულეთი, ხელვაჩაური, გურჯაანი, დედოფლისწყარო	44	24
6. თელავი, ლაგოდეხი, სიღნაღი	43	22
7. ყვარელი, გორი, მცხეთა, ახმეტა, დმანისი, ერედვი	39	21
8. კასპი, თეთრიწყარო, სამტრედია	38	20
9. საგარეჯო, ქარელი, ხაშური	36	20
10. ქურთა, წალკა	34	19
11. აბაშა, ზუგდიდი	34	18
12. ახალქალაქი, ახალციხე,	34	19
13. მარტვილი, სენაკი, ხობი, ფოთი	33	17

14. ნინოწმინდა	33	17
15. ახალგორი, ვანი, ზესტაფონი, ლანჩხუთი, ოზურგეთი	30	15
16. ბაღდათი, თერჯოლა, ხონი, ქუთაისი	28	15
17. წალენჯიხა, წყალტუბო, ჩხოროწყუ	24	13
18. საჩხერე, ცაგერი, ცხინვალი	22	12
19. ამბროლაური, დუშეთი, თიანეთი, ადიგენი, ბორჯომი	18	11
20. ასპინძა, ტყიბული, ხულო, ქედა	17	9
21. შუახევი, ხარაგაული, ჭიათურა, ლენტეხი, ონი, ჩოხატაური, მესტია, ყაზბეგი, ჯავა	13	8

ბ) ბუნებრივი სათიბებისა და საძოერებისათვის:

ადმინისტრაციული ერთეულის დასახელება	საბაზისო განაკვეთი (ლარი/ჰა)			
	სათიბები	საძოერები	გაკულტურებული	
			სათიბები	საძოერები
1. აბაშა, ახალქალაქი, გორი, ბათუმი, ბოლნისი, გაგრა, გალი, გარდაბანი, გუდაუთა, გულრიფში, გურჯაანი, დედოფლისწყარო, დმანისი, ზუგდიდი, თბილისი, თეთრიწყარო, თელავი, ლაგოდეხი, ლანჩხუთი, მარნეული, მცხეთა, ნინოწმინდა, ოზურგეთი, ოჩამჩირე, რუსთავი, სამტრედია, სენაკი, სიღნაღი, სოხუმი, ქუთაისი, ქობულეთი, ყვარელი, წალკა, წყალტუბო, ხელვაჩაური, ხობი, ფოთი	6	3	8	4
2. ადიგენი, ასპინძა, ახალგორი, ბაღდათი, ბორჯომი, ვანი, ზესტაფონი, თერჯოლა, თიანეთი, კასპი, მარტვილი, საგარეჯო, საჩხერე, ტყიბული, ქარელი, ქე-	4	2	7	3

და, შუახევი, ჩოხატაური, ჩხოროწყუ, წალენჯიხა, ხარაგაული, ხაშური, ხონი, ხულო, ახალციხე				
3. ამბროლაური, ახმეტა, დუშეთი, ლენტეხი, მესტია, ონი, ყაზბეგი, ცაგერი, ცხინვალი, ჭიათურა, ჯავა	2,5	1,5	4	2

7. ამ მუხლის მე-6 ნაწილით განსაზღვრულ მიწაზე ქონების გადასახადის საბაზისო განაკვეთები კონკრეტული მიწის ნაკვეთისათვის, მიწის ხარისხისა და ადგილმდებარეობის გათვალისწინებით, შეიძლება გადიდდეს ან შემცირდეს არა უმეტეს 50 პროცენტით.

ამ პუნქტის მიხედვით, ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს უფლება აქვთ დამოუკიდებლად გაზარდონ ან/და შეამცირონ სასოფლო-სამეურნეო მიწებზე ქონების გადასახადის საბაზისო განაკვეთი, მაგრამ არა უმეტეს 50%-ით. განაკვეთის გაზრდის ან შემცირების საფუძველი უნდა იყოს სასოფლო-სამეურნეო მიწის ხარისხი ან/და ადგილმდებარეობა. სხვა მისეზით დაუშვებელია საბაზისო განაკვეთის ცვლილება.

8. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-5 ნაწილით განსაზღვრულ პირთათვის, არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე გადასახადის საბაზისო განაკვეთი დგინდება წელიწადში მიწის ერთ კვადრატულ მეტრზე ქონების არა უმეტეს 0,24 ლარის ოდენობით.

საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 33-ე პუნქტის მიხედვით, არასასოფლო-სამეურნეო მიწა არის ის მიწა, რომელიც არ არის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების. ასეთი სახის მიწაზე ქონების გადასახადი დგინდება ყოველი კვადრატული მეტრისათვის და დგინდება 0.24 ლარის ოდენობით.

9. ბუნებრივი სათიბებისა და საძოვრებისათვის დადგენილი განაკვეთით იბეგრება ბუნებრივი რესურსებით მოსარგებლე პირისათვის შესაბამისი ლიცენზიის გაცემის საფუძველზე გამოყოფილი სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწა.

თუ სახელმწიფო ბუნებრივი რესურსებით მოსარგებლე პირს გამოყოფს მიწის ნაკვეთს, მაშინ ეს ნაკვეთი იბეგრება ამ მუხლის მე-6 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტში გათვალისწინებული განაკვეთებით.

გაუგებარი რჩება, სათიბებისთვის თუ საძოვრებისათვის განკუთვნილი განაკვეთია გამოსაყენებელი.

მუხლი 274. გადასახადის გამოანგარიშების წესი

1. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე გადასახადი გამოიანგარიშება გადამხდელის მიერ ამ კოდექსის 275-ე მუხლის პირველი მე-2 და მე-3 ნაწილების გათვალისწინებით.

275-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ფიზიკურ პირს უგზავნიან ქონების გადასახადის დეკლარაციის ფორმას. “ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ” ინსტრუქცია განსაზღვრავს ფიზიკური პირის მიერ მის საკუთრებაში არსებული (ეკონომიკური საქმიანობისათვის არგამოყენებული) შენობა-ნაგებობაზე ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესს. ამ ინსტრუქციით დადგენილ დეკლარაციაში ფიზიკური პირი მიუთითებს ოჯახის წევრების მიერ მიღებული შემოსავლების ოდენობას, მათ წყაროებს და მის საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობების საბაზრო ფასს. ფიზიკური პირი ოჯახის შემოსავლების მიხედვით თვითონ ადგენს, გადასახადის რომელი განაკვეთი უნდა გამოიყენოს საკუთარი გადასახადის გაანგარიშებისათვის. ფიზიკური პირი ასევე თვითონ ირჩევს მის საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობების საბაზრო ფასის განსაზღვრის საფუძველს. შემოსავლების მიღების მომენტის განსაზღვრა ხდება საკასო მეთოდით.

ასე, მაგალითად, 2005 წლის გადასახადის გამოანგარიშებისას, 2006 წლის 1 მაისამდე მიღებულ დეკლარაციაში ფიზიკურმა პირმა უნდა შეიტანოს მისი ოჯახის მიერ 2005 წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლები და ამავე წლის განმავლობაში მის საკუთრებაში არსებული, შეძენილი და გასხვისებული შენობა-ნაგებობები. დეკლარაციის შევსების დროს, საბაზრო ფასის გამოყენებისას აიღება 2005 წლის ბოლოსათვის ამ შენობა-ნაგებობების საბაზრო ფასი. 2005 წლის განმავლობაში შეძენილ შენობა-ნაგებობებზე მითითებული იქნება მათი შეძენის ფასი, ხოლო გაყიდულზე - მათი გაყიდვის ფასი.

2. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული დაბეგვრის ობიექტებზე გადასახადი გამოიანგარიშება საგადასახადო ორგანოების მიერ. საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ევალება ყოველი საანგარიშო წლის 1 აპრილამდე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დე-

პარტამენტს წარუდგინოს მონაცემები დაბეგვრის ობიექტისა და მათი მესაკუთრეების შესახებ.

ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებულ მსუბუქ ავტომობილებზე, რომლებიც არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, საგადასახადო ორგანოები ქონების გადასახადს გამოიანგარიშებენ შინაგან საქმეთა სამინისტროდან მიღებული მონაცემების საფუძველზე.

მაგალითი: ავტომობილი, რომელიც შეძენილ იქნა 2004 წელს, პატრონმა 2005 წლის 1 ივნისს სხვა ფიზიკურ პირზე გაყიდა. ეს ავტომობილი 2005 წლის 3 ოქტომბერს ხდება 4 წლის და მისი ძრავის მოცულობაა 3000 კუბური სანტიმეტრი. 2006 წლის 1 აპრილამდე შინაგან საქმეთა სამინისტრომ უნდა მიაწოდოს ზემოთაღნიშნული ინფორმაცია საგადასახადო ორგანოებს. საგადასახადო ორგანოები აწარმოებენ ავტომობილზე ქონების გადასახადის გაანგარიშებას. საგადასახადო ორგანო ამ ავტომობილზე ქონების გადასახადის გაანგარიშებას და, შესაბამისად, საგადასახადო შეტყობინების გაგზავნას ახორციელებს ორ ფიზიკურ პირზე. საწყის მესაკუთრეს ავტომობილზე ქონების გადასახადი ეკუთვნის 5 თვისათვის და მასზე მოქმედებს გადასახადის განაკვეთი წლიური 200 ლარის ოდენობით. ანუ პირველ მესაკუთრეს გადასახდელი ექნება 83.33 ლარი (200/12 X 5). ხოლო მეორე ფიზიკურ პირზე მოქმედებს როგორც 200 ლარიანი განაკვეთი, ასევე 100 ლარიანი განაკვეთი (მანქანის ხნოვანების ცვლილების გამო). მას ექნება გადასახდელი 91.67 ლარი (200/12 X 4 + 100/12 X 3).

3. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „დ" ქვეპუნქტით განსაზღვრული დაბეგვრის ობიექტებზე გადასახადი გამოიანგარიშება საგადასახადო ორგანოების მიერ, რისთვისაც საჯარო ან/და საზღვაო ადმინისტრაციებს ევალებათ ყოველი საანგარიშო წლის 1 ივნისამდე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს წარუდგინონ მონაცემები დაბეგვრის ობიექტისა და მათი მესაკუთრეების შესახებ.

ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებულ იახტაზე (კატარღაზე), თვითმფრინავსა და შვეულმფრენზე, რომლებიც არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, საგადასახადო ორგანოები თვითონ გამოიანგარიშებენ ქონების გადასახადის ოდენობას, საჯარო ან/და საზღვაო ადმინისტრაციების მიერ მოწოდებული მონაცემების საფუძველზე. თუ ფიზიკურ პირს აღნიშნული ქონება ეკუთვნის არასრული წლის განმავლობაში, მაშინ ქონების გადასახადი პროპორციულად გადაიანგარიშება იმ პერიოდზე, რა პერიო-

დის განმავლობაშიც ფიზიკურ პირს ეკუთვნის დაბეგვრის ობიექტი.

4. სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი გამოიანგარიშება გადასახადის განაკვეთის გამრავლებით მიწის ნაკვეთის ფართობზე (ჰექტრებში).

გგ=სგ X ფ
სადაც:
გგ – გადასახდელი გადასახადის თანხა;
სგ – საბაზისო განაკვეთი (273-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად);
ფ – ნაკვეთის ფართობი კვმ-ში.

მაგალითი: R ფიზიკურ პირს გორის რაიონში ეკუთვნის 2 ჰა კარგი ხარისხის სახნავი მიწა, 1 ჰა ხეხილიანი (მრავალწლიან ნარგაევებიანი) მწირი ხარისხის ნაკვეთი და 1 ჰა საძოვარი. გარდა ამისა, მას იჯარით აღებული აქვს 5 ჰა სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული სათიბები. აქედან გამომდინარე, R-მა უნდა გადაიხადოს ქონების გადასახადი 132 ლარი (39 X 2 + 21 X 1 + 1 X 3 + 6 X 5). მაგალითში იგულისხმება, რომ ადგილობრივმა თვითმმართველობის ორგანოებმა ამ მიწის ნაკვეთისათვის შემოიღეს გადასახადის საბაზო განაკვეთები.

5. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი გამოიანგარიშება გადასახადის საბაზისო განაკვეთის გამრავლებით ტერიტორიულ კოეფიციენტსა და მიწის ფართობზე.

გგ=სგ X ტკ X ფ
სადაც:
გგ – გადასახდელი გადასახადის თანხა;
სგ – საბაზისო განაკვეთი (არა უმეტეს 0.24 ლარი 1მ -ზე);
ტკ – ტერიტორიული კოეფიციენტი;
ფ – ნაკვეთის ფართობი კვმ-ში.

6. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის ტერიტორიული კოეფიციენტი დიფერენცირებულია მიწის ადგილმდებარეობისა და ზონის მიხედვით.

7. ზონის საზღვრების დადგენა და მიწის გადასახადის ტერიტორიული კოეფიციენტის დიფერენცირება ხდება ტერიტორიის ექსპერტული სოციალურ-ეკონომიკური შეფასების საფუძველზე, დასახლებული პუნქტის განაშენიანების გეგმის ან სხვა ქალაქთმშენებლობითი დოკუმენტების მონაცემთა გათვალისწინებით,

რომელთაც ამტკიცებენ ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოები საქართველოს აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი სამსახურების წარდგინებით.

ადგილობრივმა თვითმმართველობის ორგანოებმა უნდა გამოსცენ შესაბამისი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი. 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ძალადაკარგულად გამოცხადების მომენტიდან, ასევე ძალადაკარგულია ყველა ის კანონქვემდებარე ნორმატიული დოკუმენტი, რომლებიც მის საფუძველზე იყო მიღებული (ნორმატიული აქტების შესახებ კანონი, მუხლი 50). აღნიშნული საკითხი განხილულია საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის კომენტარების მე-13 პუნქტში.

მუხლი 275. გადასახადის გადახდისა და ანგარიშგების წესი

1. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ა" ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანო საანგარიშო წლის 1 მაისამდე ფიზიკურ პირს შესავსებად უგზავნის ქონების გადასახადის დეკლარაციის ფორმას.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ დეკლარაციას ფიზიკური პირი ავსებს და წარადგენს შესაბამის საგადასახადო ორგანოში საანგარიშო წლის 1 იენისამდე.

3. ამ მუხლის მე-2 ნაწილში აღნიშნული ფიზიკური პირი გადასახადს იხდის ქონების ადგილსამყოფლის მიხედვით, ორ თანაბარ ნაწილად, არა უგვიანეს საანგარიშო წლის 15 ივლისისა და 15 ნოემბრისა.

საკუთრებაში არსებულ შენობა-ნაგებობებზე ან მათ ნაწილზე (რომლებიც არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის) 2005 წლის ქონების გადასახადის შესახებ დეკლარაციის ფორმას საგადასახადო ორგანო ფიზიკურ პირს უგზავნის 2006 წლის 1 მაისამდე. ამ დეკლარაციას ფიზიკური პირი ავსებს და საგადასახადო ინსპექციას უგზავნის 2006 წლის 1 ივლისამდე. თუ აღმოჩნდა, რომ ამ ფიზიკურ პირს ეკუთვნის ქონების გადასახადის გადახდა, მაშინ იგი ვალდებულია 2006 წლის 15 ივლისამდე გადაიხადოს კუთვნილი ქონების გადასახადის ნახევარი, ხოლო მეორე ნახევარი მან უნდა გადაიხადოს 2006 წლის 15 ნოემბრამდე. დეკლარაციის შინაარსიდან გამომდინარე, დეკლარაციის ფორმა საგადასახადო ორგანოებმა უნდა გაუგზავნონ ყველა ფიზიკურ პირს. დეკლარაციის ფორმის გაგზავნა ხდება ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით, რომელიც განმარტებულია 35-ე მუხლით. ფიზიკურმა პირმა შეიძლება დეკლარაციის ფორმა მიიღოს რამდენიმე

ინსპექციიდან, თუ მას შენობა-ნაგებობები ეკუთვნის ადგილობრივი თვითმმართველობის რამდენიმე სუბიექტის ტერიტორიაზე. ასეთ შემთხვევაში, "ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქციის მიხედვით, ფიზიკურმა პირმა დეკლარაცია უნდა წარადგინოს საგადასახადო აღრიცხვის ან საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით. მან იქვე უნდა მიიტანოს დანარჩენი შეუსებელი დეკლარაციის ფორმები და ამავე საგადასახადო ინსპექციის საშუალებით ხდება ქონების გადასახადის გადახდა მთელ დასაბეგრ შენობა-ნაგებობებზე.

უნდა აღინიშნოს, რომ ფიზიკურ პირს დასაბეგრი შენობა-ნაგებობები შეიძლება არ გააჩნდეს იმ ადგილობრივი თვითმმართველობის სუბიექტის ტერიტორიაზე, სადაც არის მისი საცხოვრებელი ადგილი. იგი შეუსებულ დეკლარაციას საგადასახადო ინსპექციაში მაინც წარადგენს, თავისი საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით.

4. 2007 წლის 1 იანვრამდე ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ" ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის შესახებ საგადასახადო ორგანოები გადასახადის გადამხდელებს წარუდგენენ საგადასახადო შეტყობინებას არა უგვიანეს საანგარიშო წლის 1 აგვისტოსი, ხოლო გადასახადის გადახდა ხდება არა უგვიანეს 15 ნოემბრისა.

5. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ" ქვეპუნქტით განსაზღვრული დაბეგვრის ობიექტზე 2007 წლის 1 იანვრიდან გადასახადი გადაიხდევინება ყოველწლიურად სატრანსპორტო საშუალების რეგისტრაციის, ხელახალი რეგისტრაციის (თუ სატრანსპორტო საშუალების წინა მესაკუთრეს მოცემული წლის გადასახადი არა აქვს გადახდილი) ან ყოველწლიური ტექნიკური დათვალიერების დროს. რეგისტრაცია, ხელახალი რეგისტრაცია ან ტექნიკური დათვალიერება არ უნდა განხორციელდეს გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის გარეშე.

საგადასახადო ორგანოები მსუბუქ ავტომობილებზე 2005 წლის ქონების გადასახადის შესახებ მესაკუთრეს საგადასახადო შეტყობინებას უგზავნიან არა უგვიანეს 2006 წლის 1 აგვისტოსი. საგადასახადო შეტყობინებაში მითითებული გადასახადი ფიზიკურმა პირმა უნდა გადაიხადოს არა უგვიანეს 2006 წლის 15 ნოემბრისა. რაც შეეხება 2006 წლის გადასახადს, საგადასახადო ორგანოები საგადასახადო შეტყობინებას გაუგზავნიან ავტომობილის მესაკუთრეს 2007 წლის 1 აგვისტოსათვის, ხოლო გადახდა უნდა მოხდეს ავტომობილის რეგისტრაციის, ხელახალი რეგისტრაციის ან ტექნიკური დათვალიერების დროს (რომლის ვადაც უფრო ად-

ლო იქნება 2007 წლის 1 აგვისტოსთან). მომდევნო წლებში ავტომობილებზე ქონების გადასახადის გადახდა მოხდება, 2006 წლის ქონების გადასახადის გადახდის ანალოგიურად.

მაგალითი: X-მა 2005 წლის 3 აპრილს შეძენილი ავტომობილი 2006 წლის 2 აპრილს Y-ს მიჰყიდა. 2006 წლის 1 აპრილამდე შინაგან საქმეთა სამინისტრო ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს ამ ავტომობილის შესახებ გაუგზავნის 2005 წლის მონაცემებს. 2006 წლის 1 აგვისტომდე X საგადასახადო ორგანოებისგან მიიღებს საგადასახადო შეტყობინებას, სადაც მითითებული უნდა იყოს მისი კუთვნილი 2005 წლის ქონების გადასახადი. X-მა ეს გადასახადი უნდა გადაიხადოს 2006 წლის 15 ნოემბრამდე. 2007 წლის 1 აპრილამდე შინაგან საქმეთა სამინისტროს მიერ გაგზავნილ ინფორმაციაში მითითებული იქნება, რომ 2006 წლის 2 აპრილს ავტომობილმა შეიცვალა მესაკუთრე. 2007 წლის 1 აგვისტომდე საგადასახადო ორგანომ X-ს უნდა გაუგზავნოს საგადასახადო შეტყობინება, 3 თვის შესაბამისი ქონების გადასახადის შესახებ, ხოლო Y-ს - 9 თვის შესაბამისი ქონების გადასახადის შესახებ. Y-ს გადასახადი გადასახდელი ექნება უახლოესი ტექნიკური დათვალიერების ან ხელახალი რეგისტრაციის დროს. X-ის მიერ ქონების გადასახადის გადახდის დრო დადგენილი აღარ არის. 275-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ თუ იმ პერიოდისათვის, როდესაც Y-ს მოუწევს ავტომობილზე კუთვნილი ქონების გადასახადის გადახდა, X-ს მისი კუთვნილი გადასახადი გადახდილი არ ექნება, Y-ს გადაახდევინებენ X-ის კუთვნილ გადასახადს.

6. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „დ" ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის შესახებ საგადასახადო ორგანოები გადასახადის გადამხდელებს წარუდგენენ „საგადასახადო მოთხოვნას" არა უგვიანეს საანგარიშო წლის 1 აგვისტოსი, ხოლო გადასახადის გადახდა ხდება არა უგვიანეს 15 ნოემბრისა.

საგადასახადო ორგანოები იახტებზე (კატარღებზე), თვითმფრინავებსა და შვეულმფრენებზე, რომლებიც არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, 2005 წლის ქონების გადასახადის შესახებ საგადასახადო შეტყობინებას მესაკუთრეს უგზავნიან არა უგვიანეს 2006 წლის 1 აგვისტოსი. საგადასახადო შეტყობინებაში მითითებული გადასახადი ფიზიკურმა პირმა უნდა გადაიხადოს არა უგვიანეს 2006 წლის 15 ნოემბრისა.

7. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი, მე-2, მე-3 ნაწილების და მე-4 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე გადასახადი გადაიხდევინება დასაბეგრი ქონების ადგილსამყოფლის მიხედვით მიმდინარე გადასახდელების სახით და ბიუჯეტში ჩაირიცხება თანაბარ ნაწილებად ყოველკვარტალურად, არა უგვიანეს კვარტალის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა. მიმდინარე გადასახდელების სახით ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები ჩაითვლება საანგარიშო წლის მიხედვით გამოანგარიშებული გადასახადის თანხად. ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელი არსებობს მხოლოდ არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში, იგი გადასახადს იხდის ამ პერიოდის პროპორციულად.

8. ამ კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი, მე-2, მე-3 ნაწილების და მე-4 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე გადასახადის გადამხდელი გაანგარიშებას ქონების გადასახადის შესახებ გასული წლის მიხედვით საგადასახადო ორგანოებს წარუდგენს საანგარიშო წლის 1 აპრილამდე.

საქართველოს საწარმოები, უცხოური საწარმოები, ორგანიზაციები და ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქონების გამომყენებელი ფიზიკური პირები, წინა წლის მონაცემების მიხედვით გაანგარიშებულ ქონების გადასახადის დეკლარაციას წარადგენენ მიმდინარე წლის 1 აპრილამდე. დეკლარაციის მიხედვით გამოანგარიშებული ქონების გადასახადი აღნიშნულმა პირებმა უნდა გადაიხადონ ოთხ თანაბარ ნაწილად მიმდინარე წლის 15 აპრილს, 15 ივლისს, 15 ოქტომბერს და მომდევნო წლის 15 იანვარს. ეს გადახდები ჩაითვლება მიმდინარე წლის გადასახადის თანხად. "ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქციის მე-5 მუხლის მე-11 ნაწილის და მე-2 დანართის მიხედვით, განსხვავება მიმდინარე წლის მონაცემებით გამოანგარიშებულ და წინა წლის მონაცემებით გამოანგარიშებულ ქონების გადასახადს შორის სხვაობა ექვემდებარება დამატებით დარიცხვას, თუ მიმდინარე წლის მონაცემებით ქონების გადასახადი მეტია და შემცირებას, თუ წინა წლის შედეგებით გამოანგარიშებული ქონების გადასახადი მეტია. ინსტრუქციაში მითითებულია, რომ განსხვავება დაბრუნებას ექვემდებარება 71-ე მუხლის მიხედვით, რაც ნიშნავს, რომ იმ შემთხვევაში, როდესაც მოხდება ქონების გადასახადის დამატებით დარიცხვა, ჩნდება გადახდის ვალდებულება, რომელიც ამ მუხლით არ არის გათვალისწინებული. ასეთი თანხის გადახდას ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის ა) ქვეპუნქტი. იმავე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი ითვალისწინებს, რომ საგადასახადო კოდექსით შეიძლება დადგენილი იყოს გადასახადის გადახდის სხვაგვა-

რი წესი. შეგეძლებათ ეიეარაუდოთ, რომ ადგილი აქვს ტექნიკურ შეცდომას და უნდა ეიხელმძღვანელოთ იმ წესით, რომელსაც ადგენს 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი. ამაზე მიუთითებს "ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქცია.

მაგალითი: შპს Z-ის 2004 წლის მონაცემებით გამოანგარიშებული ქონების გადასახადი შეადგენს 2000 ლარს. კომპანია 2005 წლის 15 აპრილს, 15 ივლისს, 15 ოქტომბერს და 2006 წლის 15 იანვარს გადაიხდის 500 ლარს (ყოველ გადახდაზე). 2005 წლის მონაცემებით გაანგარიშებულმა ქონების გადასახადმა შეადგინა 6 000 ლარი. Z-ს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად გადასახადელი არა აქვს განსხვავება 4 000 ლარი, ხოლო ინსტრუქციის შესაბამისად დეკლარაციის წარგენის ვადაში გადასახდელი აქვს 4 000 ლარი. იგი 2006 წლის 15 აპრილს, 15 ივლისს, 15 ოქტომბერს და 2007 წლის 15 იანვარს გადაიხდის 1500 ლარს (ყოველ გადახდაზე).

9. მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელების აღრიცხვა და გადასახადის დარიცხვა წარმოებს ყოველწლიურად 1 მარტის მდგომარეობით.

10. 1 მარტის შემდეგ სახელმწიფო საკუთრებაში რიცხული მიწების შესყიდვის ან იჯარით აღების შემთხვევაში პირს საგადასახადო ვალდებულება დაეკისრება წლის ბოლომდე დარჩენილი დროის პროპორციულად.

11. მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისა და გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები საგადასახადო ორგანოებს საანგარიშო წლის 1 აპრილამდე წარუდგენენ გადამხდელთა სიებს მიწის ფართობის, შესაბამისი კატეგორიის ან ზონის და გადასახადის განაკვეთის ჩვენებით.

12. ქონების გადასახადით დასაბეგრი მიწის ფართობი მოიცავს შენობა-ნაგებობებით დაკავებულ, ასევე მათი ფუნქციონირებისათვის აუცილებელ მიწის ნაკვეთებსა და შენობა-ნაგებობების სანიტარიულ-ტექნიკურ ზონას.

13. საგადასახადო ორგანოები მიწაზე დარიცხული ქონების გადასახადის შესახებ „საგადასახადო მოთხოვნას“ გადამხდელებს გადასახადის გამოანგარიშებისათვის საჭირო ინფორმაციის ჩვენებით აბარებენ საანგარიშო წლის 1 ივნისამდე.

14. მიწაზე ქონების გადასახადის დარიცხვის საფუძველია მიწის საკუთრების დამადასტურებელი დოკუმენტი ან იჯარის (ქირავნობის) ხელშეკრულება ან სხვა დოკუმენტი, რომელიც ადას-

ტურებს მიწაზე სარგებლობის უფლებას, ასევე სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწის ფაქტობრივი მფლობელობა.

15. მიწაზე ქონების გადასახადი პირს დაერიცხება მიწის საკუთრების ან სარგებლობის უფლების წარმოშობის, ხოლო სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწის ფაქტობრივი მფლობელობის შემთხვევაში – ფაქტობრივ მფლობელად გახდომის თვის მომდევნო თვიდან.

16. სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადი გადაიხდება საანგარიშო წლის 15 ნოემბრამდე.

17. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადი გადაიხდება ორ თანაბარ ნაწილად, 15 აგვისტომდე და 15 ნოემბრამდე.

მიწაზე ქონების გადასახადის მიზნით, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები ყოველი წლის 1 მარტს ახორციელებენ მიწის მესაკუთრეთა, კანონიერ მოსარგებლეთა და ფაქტობრივ მფლობელთა რეგისტრაციასა და აღრიცხვას. წელი აღირიცხება პერიოდით 1 მარტიდან მომდევნო წლის 1 მარტამდე. მიწაზე ქონების გადასახადის გაანგარიშებაც ამ პერიოდისათვის ხდება. თუ მიწაზე გადასახადის გადამხდელს მიწა საკუთრებაში, კანონიერ სარგებლობაში ან/და ფაქტობრივ მფლობელობაში გააჩნია არასრული წლის განმავლობაში (წელი იანგარიშება 1 მარტიდან მომდევნო წლის 1 მარტამდე და ამ შემთხვევაში არ ემთხვევა კალენდარულ წელს), მაშინ მიწაზე ქონების გადასახადის გაანგარიშებისას აიღება პერიოდი მიწის საკუთრების, სარგებლობის უფლების წარმოშობის, ფაქტობრივ მფლობელად გახდომის თვის მომდევნო თვის 1 რიცხვიდან 1 მარტამდე. მიწაზე საკუთრებისა და კანონით გათვალისწინებული სარგებლობის უფლება რეგისტრირდება საჯარო რეესტრში და დასტურდება ამ უწყების მიერ გაცემული ამონაწერით, სადაც დაფიქსირებულია საკუთრების ან სარგებლობის უფლება, მიწის ნაკვეთის ოდენობა, მესაკუთრის ან/და მოსარგებლის ვინაობა და ამ უფლების წარმომშობი დოკუმენტები. საჯარო რეესტრის არსებობა განსაზღვრულია სამოქალაქო კოდექსის 311-ე მუხლით. სამოქალაქო კოდექსის 312-ე მუხლის მიხედვით, საჯარო რეესტრის ამონაწერში მითითებული მონაცემები ჩაითვლება სწორად, ვიდრე არ დამტკიცდება მათი უსუსტობა. საჯარო რეესტრის ამონაწერი არის ის დოკუმენტი, რომელიც 275-ე მუხლის მე-14 ნაწილის მიხედვით წარმოადგენს მიწაზე ქონების გადასახადის დარიცხვის საფუძველს.

1 მარტის მდგომარეობით დაფიქსირებულ მონაცემებს ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები საგადასახადო ორგანოებს 1 აპრილამდე გადასცემენ. გადაცემულ ინფორმაციაში დაფიქ-

სირებული უნდა იყოს მიწის ნაკვეთის ფართობი, კატეგორია, ამ ნაკვეთისათვის ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ დაწესებული ქონების გადასახადის განაკვეთი. ამ მონაცემების საფუძველზე, საგადასახადო ორგანო 1 ივნისამდე საგადასახადო მოთხოვნას უგზავნის მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელს. სასოფლო-სამეურნეო მიწაზე ქონების გადასახადს, საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე, პირი გადაიხდის 15 ნოემბრამდე, ხოლო არასასოფლო-სამეურნეო მიწაზე ორჯერ – 15 აგვისტომდე და 15 ნოემბრამდე.

მიწაზე ქონების გადასახადის გადახდა არ ითვალისწინებს გადამხდელის მიერ დეკლარაციის წარდგენას, საგადასახადო ორგანოებმა თავად უნდა წარუდგინონ გადამხდელს "საგადასახადო მოთხოვნა". თუ "საგადასახადო მოთხოვნა" წარდგენილი არ არის, პირმა არ იცის, თუ რამდენი აქვს გადასახდელი ამ გადასახადის სახით. აქედან გამომდინარე, მას უფლება აქვს არ აწარმოოს გადახდები მიწაზე ქონების გადასახადის ანგარიშში "საგადასახადო მოთხოვნის" მიღებამდე.

მაგალითი: M-მა 2005 წლის 5 აპრილს გურჯაანის რაიონში იჯარით აიღო სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული 3 ჰა სახნავი მიწა. ადგილობრივმა თვითმმართველობის ორგანოებმა მიწა აღიარეს კარგი ხარისხის მიწად და, გარდა ამისა, განაკვეთი დამატებით გაზარდეს 20 პროცენტით. განაკვეთმა ჯამში შეადგინა 52.8 ლარი 1 ჰა-ზე. 2006 წლის 1 მარტს მოხდება მიწის მესაკუთრეთა, მოსარგებლეთა და ფაქტობრივ მფლობელთა რეგისტრაცია. რადგან M-მა მიწა იჯარით აიღო 2005 წლის 1 მარტის შემდეგ (2005 წლის 5 აპრილს), მას მიწის გადასახადი დაერიცხება 2005 წლის 1 მაისიდან (თანახმად 275-ე მუხლის მე-10 და მე-15 ნაწილებისა). M-ს საგადასახადო მოთხოვნა უნდა მოუვიდეს 2006 წლის 1 ივნისამდე 132 ლარზე (52.8 X 3 / 12 X 10). აღნიშნული თანხა მან უნდა გადაიხადოს 2006 წლის 15 ნოემბრამდე.

18. შენობა-ნაგებობებით დაკავებულ მიწის ნაკვეთზე, რომელიც რამდენიმე პირის საკუთრებაშია, გადასახადი გადაიხდება ცალ-ცალკე ნაგებობისათვის, თითოეული პირის თანასაკუთრებაში არსებული ფართობის პროპორციულად.

მაგალითი: 5000 კვმ მიწაზე დგას ორი შენობა. ერთი დგას 1000 კვმ მიწაზე და მისი ფართობი არის 1500 კვმ. მეორე შენობა დგას 500 კვმ მიწაზე და მისი ფართობი არის 1500 კვმ. მიწის დანარჩენი ფართობი არის ესო. შენობები სხვადასხვა მესაკუთრისაა. შენობების ჯამური ფართობი 3000 კვმ-ია, რომლის ნახევარი ეკუთვნის ერთ მესაკუთრეს და მეორე ნახევარი მეორეს. შესაბამი-

სად, ეს პირები მიწის გადასახადსაც თანაბრად (მოლიანად ნაკვეთისათვის კუთვნილი გადასახადის ნახევარს) გადაიხდიან.

ეს მუხლი ასევე ეხება მრავალბინიანი სახლით დაკავებულ მიწის ნაკვეთ'ზე ქონების გადასახადის გადახდას. სამოქალაქო კოდექსის 208-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით *"მრავალბინიან სახლებში არსებობს საკუთრების უფლება ბინაზე (ბინის საკუთრება) და შენობის იმ ნაწილ'ზე, რომელიც არ გამოიყენება ბინად (არასაცხოვრებელი ფართობის საკუთრება)"*. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით *"მიწის ნაკვეთი, შენობის ნაწილი და ის ნაგებობა-დანადგარები, რომლებიც არ წარმოადგენს ინდივიდუალურ საკუთრებას, ბინის მესაკუთრეთა საერთო საკუთრებაა. საერთო საკუთრებაში წილთა რაოდენობა განისაზღვრება ბინების რაოდენობის შესაბამისად"*. ანუ 208-ე მუხლის მიხედვით გამოდის, რომ პირის საკუთრებაში არსებული მიწის პროპორცია, წილი სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, დგინდება ბინების რაოდენობის მიხედვით (მიწის ნაკვეთის საერთო ფართობის გაყოფით ბინების რაოდენობაზე). საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-18 ნაწილის მიხედვით, ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისას მხედველობაში არ მიიღება სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად გამოანგარიშებული მიწაზე საკუთრება, არამედ პირი ქონების გადასახადს მიწა'ზე იხდის მის საკუთრებაში არსებული ფართობის პროპორციულად. მის საკუთრებაში არსებული ფართობი, სამოქალაქო კოდექსის 208-ე მუხლის მიხედვით, წარმოადგენს საკუთრებაში არსებული ბინის, საკუთრებაში არსებული არასაცხოვრებელი ფართობისა და საერთო საკუთრებაში არსებულ შენობა-ნაგებობებში წილის ჯამს.

მაგალითი: 20 ბინიანი საცხოვრებელი სახლი დგას 2 000 კვმ მიწაზე. საცხოვრებელი სახლის მთლიანი ფართობია 4 000 კვმ. აქედან, ბინების ფართობია 2 500 კვმ, სარდაფების - 500 კვმ, ავტოფარეხის - 500 კვმ, ხოლო დანარჩენი ფართობი უკავია კიბის უჯრედს, სადარბაზოს და სხვა საერთო ფართობს. მოქალაქე X-ს ამ სახლში ეკუთვნის 250 კვმ ბინა, 25 კვმ იზოლირებული სარდაფი და 30 კვმ იზოლირებული ავტოფარეხი. სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, მას'ზე მოდის საერთო ფართობის 1/20 – 25 (500 / 20) კვმ-ის საკუთრება. სულ X-ის საკუთრებაშია 330 კვმ (250 + 25 + 30 + 25) ფართობი, რაც წარმოადგენს მთელი შენობის ფართობის 8.3 (330 / 4 000 X 100) პროცენტს. შესაბამისად, X-ს გადასახდელი ექნება 2 000 კვმ მიწაზე კუთვნილი გადასახადის 8.3 პროცენტი. ვთქვათ, ამ მიწას ეკუთვნის გადასახადის გადახდა 0.36 ლარის ოდენობით. სულ 2000 კვმ-ზე გადასახდელი იქნება 720 ლარი. მიწა'ზე X-ის წილი ქონების გადასახადი შეადგენს 59.76 ლარს.

19. ქონებაზე საკუთრების რეგისტრაცია ხორციელდება მხო ლოდ საგადასახადო ორგანოს ცნობის საფუძველზე, რომლითაც დასტურდება ქონების გადასახადის გადახდის ან საგადასახადო ვალდებულების არარსებობის ფაქტი.

საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 31-ე ნაწილით გან მარტებულ ქონებაზე საკუთრების რეგისტრაცია რომ მოხდეს, პირ მა უნდა წარადგინოს საგადასახადო ორგანოების მიერ გაცემული ცნობა, სადაც დაფიქსირებული უნდა იყოს, რომ ქონების გამსხვი სებელს ან ჩუქებით (მემკვიდრეობით) მიმღებს ("ქონების გადასა ხადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქ ცია, მე-2 მუხლი, მე-3 ნაწილი) გადახდილი აქვს ქონების გადასა ხადი ან არა აქვს საგადასახადო ვალდებულებები. რადგან შეუძ ლებელია, რომ პირს არ ჰქონდეს საგადასახადო ვალდებულებები თუ ქონების გადასახადი გადახდილი არა აქვს, ქონებაზე საკუთ რების რეგისტრაცია უნდა მოხდეს იმ შემთხვევაშიც, თუ ცნობაში დაფიქსირებულია, რომ პირს გააჩნია საგადასახადო ვალდებულე ბები, ქონების გადასახადის ვალდებულების გარდა. ანუ, თუ ქონე ბის გამსხვისებელმა წარადგინა ზემოთ ხსენებული ცნობა, ქონე ბის მიმღებზე ქონების რეგისტრაცია უნდა მოხდეს, მიუხედავად იმისა, ქონების მიმღებს აქვს თუ არა საგადასახადო ვალდებულე ბები. გარდა ამისა, თუ პირს საკუთრებაში გააჩნია ქონება, რომე ლიც რეგისტრირებული არ არის შესაბამის ორგანოებში, მისი სურვილის შემთხვევაში, ამ ქონების რეგისტრაცია უნდა მოხდეს მიუხედავად იმისა, მას აქვს საგადასახადო ვალდებულებები თუ არა ("ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წე სის შესახებ" ინსტრუქცია, მე-2 მუხლის, მე-3 ნაწილი).

ხაზი უნდა გაესვას, რომ საგადასახადო ორგანოს ცნობა სა ჭიროა მხოლოდ იმ ქონების რეალიზაციისას, რომელიც საჭირო ებს რეგისტრაციას.

მუხლი 276. გადასახადისაგან გათავისუფლება

1. ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია:

ა) ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ა" ქვეპუნქტით განსაზღვრული დაბეგვრის ობიექტის მესაკუთრე, რომლის ოჯა ხის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული შემოსა ვალი არ აღემატება 40 000 ლარს;

ამ პუნქტიდან გამომდინარე, გადასახადის გადახდისგან თა ვისუფლდება ის ფიზიკური პირი, რომელსაც საკუთრებაში გააჩ ნია შენობა-ნაგებობა ან მისი ნაწილი და მისი ოჯახის შემოსავა ლი არ აღემატება 40 000 ლარს. ქონების გადასახადისაგან განთა

ვისუფლებულია არა შენობა-ნაგებობა, არამედ მესაკუთრე. აქედან გამომდინარე, ფიზიკური პირი, რომელიც აკმაყოფილებს ამ პირობებს, არ გადაიხდის ქონების გადასახადს 272-ე მუხლით გათვალისწინებულ დაბეგვრის ობიექტებზე (მათ შორის მიწაზე, ავტომობილზე). ამ მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, ეს შეღავათი არ მოქმედებს იმ შემთხვევაში, თუ ქონება გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის. მითითებული არ არის, ეკონომიკურ საქმიანობაში კონკრეტულად რომელი ქონების გამოყენებაზეა საუბარი. რადგან დაკონკრეტებული არ არის, უნდა ვივარაუდოთ, რომ საუბარია ნებისმიერი ქონების გამოყენებაზე ეკონომიკურ საქმიანობაში.

მოსალოდნელია, რომ პრაქტიკაში ამ მუხლის პირველი ნაწილის "ა" პუნქტი სხვაგვარად დაინერგება და გავრცელდება მხოლოდ შენობა-ნაგებობებზე. ამის მიზეზია ის, რომ ამ პუნქტის დედააზრი ისაა, რომ ფიზიკურმა პირმა, რომლის ოჯახის შემოსავალი 40 000 ლარზე ნაკლებია, არ უნდა გადაიხადოს ქონების გადასახადი მხოლოდ საკუთრებაში არსებულ შენობა-ნაგებობებზე, რომლებიც არ გამოიყენება ეკონომიკურ საქმიანობაში.

ბ) 2007 წლის 1 იანვრამდე ჟურნალ-გაზეთების საგამომცემლო საქმიანობით დაკავებული პირების ბალანსზე არსებული და ამ საქმიანობაში უშუალოდ გამოყენებული ქონება;

2007 წლის 1 იანვრამდე ქონების გადასახადის გადახდისაგან განთავისუფლებულია ჟურნალ-გაზეთების საგამომცემლო საქმიანობით დაკავებული პირების ბალანსზე რიცხული მხოლოდ ის ქონება, რომელიც გამოიყენება ამ საქმიანობისათვის. ასე, მაგალითად, თუ ჟურნალ-გაზეთების გამომცემელ პირს ბალანსზე ერიცხება ქონება (ეთქვათ შენობა, ან მისი ნაწილი), რომელსაც იგი სხვა მიზნებისათვის იყენებს (მაგალითად, გასცემს იჯარით, ან მოწყობილი აქვს მაღაზია), მაშინ იგი ამ ქონებაზე გადაიხდის ქონების გადასახადს. ასევე, თუ პირი ჟურნალ-გაზეთების გამოცემისათვის იყენებს ქონებას, რომელიც მის ბალანსზე არ აღირიცხება, ამ ქონებაზე ქონების გადასახადი გადაიხდევინება.

გ) მიწის ის ფართობები, რომლებიც უშუალოდ არის დაკავებული სარკინიგზო ტრანსპორტის ძირითადი საქმიანობისათვის, მათ შორის ლიანდაგებისა და სალიანდაგო დისტანციების, სავაგონო და სალოკომოტივო დეპოების, რკინიგზის ფუნქციონირებისათვის აუცილებელი შენობა-ნაგებობებისა და კომუნიკაციების, კოდექსით განსაზღვრული სარკინიგზო გასხვისების ზოლისა და დამცავი ზონის მიერ, გარდა სამედიცინო, კულტურულ-საყოფაც-

სოერებო, სავაჭრო, სპორტულ და უშუალოდ რკინიგზის ფუნქციონირებასთან კავშირში არმყოფი ობიექტების მიერ დაკავებული მიწებისა. აგრეთვე მიწის გადასახადისაგან არ თავისუფლდება რკინიგზის ვაგზლის შენობის ქვეშ არსებული მიწის ფართობები;

საქართველოს სარკინიგზო კოდექსის მე-2 მუხლი განმარტავს ამ პუნქტში გამოყენებულ შემდეგ ტერმინებს: "რკინიგზა", "სარკინიგზო ლიანდაგი", "გასხვისების ზოლი", "დამცავი სონა", "რკინიგზის ვაგზალი".

"გასხვისების ზოლი" - რკინიგზის მფლობელობაში არსებული მიწის ვაკისი, რომელზედაც განლაგებულია ხელოვნური და სახაზო-სალიანდაგო ნაგებობები, რკინიგზის ელექტრომომარაგებისა და კავშირგაბმულობის მოწყობილობები, რკინიგზის სადგურები, დამცავი ტყე-ნარგაევები და რკინიგზის ფუნქციონირებისათვის საჭირო შესაბამისი ობიექტები და რკინიგზის სტრუქტურული ერთეულები.

"დამცავი ზონა" - რკინიგზის ნაგებობების, მოწყობილობებისა და სხვა ობიექტების დაცვის, მიწის ვაკისის სიმკვრივისა და მდგრადობის უზრუნველსაყოფად საჭირო მიწის ნაკვეთი, აგრეთვე მისი მომიჯნავე მცოცავი მიწა.

"რკინიგზის ვაგზალი" - ერთ რკინიგზის სადგურზე განლაგებულ ნაგებობათა და მოწყობილობათა კომპლექსი, რომელიც მოიცავს მგზავრთა მომსახურებისათვის განკუთვნილ შენობა-ნაგებობებს, პავილიონებს, მგზავრთა ჩასასხდომ – ფარდულიან ან უფარდულო პლატფორმებს, ერთ ან სხვადასხვა დონეზე მდებარე გადასასვლელებს, მცირე არქიტექტურულ ფორმებსა და ვიზუალურ კომუნიკაციებს.

"რკინიგზა" - მგზავრთა გადასაყვანად, ტვირთის, ბარგის, ტვირთ-ბარგისა და ფოსტის გადასაზიდად საჭირო ყველა ტექნიკური საშუალებით აღჭურვილი, კომპლექსური საწარმო, რომლის მომსახურებას უზრუნველყოფენ ამ საშუალებების ექსპლუატაციისა და გადაყვანა-გადაზიდვის ორგანიზების განმახორციელებელი სპეციალისტები და რომლის საქმიანობა რეგულირდება „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონითა და სხვა სამართლებრივი აქტებით;

"სარკინიგზო ლიანდაგი" - წყვილი ლიანდაგი, რომელზედაც მოძრაობს მატარებელი; გადასახადისაგან განთავისუფლებულია მიწის ნაკვეთი, რომელზეც განლაგებულია სარკინიგზო საქმიანობასთან უშუალოდ დაკავშირებული ქონება, გარდა სარკინიგზო ვაგზლით დაკავებული მიწის ნაკვეთისა. გარდა ამისა, თუ რომელიმე შენობა-ნაგებობა (ან მისი ნაწილი) ასევე გამოიყენება სხვა

საქმიანობისათვის, მაშინ მის ქვეშ არსებულ მიწაზე ქონების გადასახადის შეღავათი აღარ მოქმედებს.

დ) ბუნების დაცვისა და სახანძრო უსაფრთხოებისათვის გამოყენებული ქონება, გარდა მიწისა;

ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია ქონება, რომელსაც ნებისმიერი პირი იყენებს ბუნების დაცვისა და სახანძრო უსაფრთხოებისათვის (ასე, მაგალითად, გამწმენდი მოწყობილობები, მანქანა-დანადგარები, ხანძრის ჩასაქრობად გამოყენებული საშუალებები). გარდა ამისა, ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია ბუნების დაცვისა და სახანძრო უსაფრთხოების სპეციალიზებული პირების (ორგანიზაციებისა და საწარმოების) ქონება.

ე) მიმოსვლის გზები, საკომუნიკაციო და ელექტროგადამცემი ხაზები;

ვ) საქართველოს სტანდარტიზაციის, მეტროლოგიისა და სერტიფიკაციის სახელმწიფო დეპარტამენტის ტერიტორიული ორგანოების საეტალონო და სასტენდო მოწყობილობები;

ზ) ორგანიზაციის ქონება, გარდა მიწისა და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა;

272-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, ქონების გადასახადით იბეგრება ორგანიზაციის ბალანსზე რიცხული ქონება ან ქონების ნაწილი, რომელიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის. ანუ, ეკონომიკურ საქმიანობაში არგამოყენებული ქონება (გარდა მიწისა), ისედაც, არ წარმოადგენს ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს და მისი განთავისუფლება საჭირო არაა. 272-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, ორგანიზაციის მიწა იბეგრება ქონების გადასახადით.

თ) „ნავთობისა და გაზის შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად გამოყენებული ქონება;

276-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის "თ" და "პ" პუნქტებით ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია "ნავთობისა და გაზის შესახებ" კანონით გათვალისწინებული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განმახორციელებელი პირების ქონება, რომელიც გამოიყენება ამ ოპერაციებისათვის.

ი) სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთის ის ნაწილი, რომელიც გადაცემული აქვს საბიუჯეტო ორგანიზაციას, გარდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული მიწებისა;

კ) ბუნებისა და ისტორიული ძეგლების დაცვის ორგანიზაციების მიწის ფართობები, რომლებზედაც განლაგებულია სახელმწიფოს მიერ ისტორიულ, კულტურულ ან/და არქიტექტურულ ძეგლებად მიჩნეული ნაგებობები, თუ ისინი არ გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობისათვის, რომელშიც არ იგულისხმება შესასვლელი ბილეთების რეალიზაცია;

საქართველოს კანონის "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ" მე-3 მუხლის მიხედვით, კულტურის უძრავი ძეგლი არის *"მატერიალური კულტურის ძეგლი, ან მისი ნაწილი, რომელიც ისტორიულად, ფუნქციურად და კომპოზიციურად შერწყმულია გარემოსთან და მისი გადაადგილება შეუძლებელია ან დაკავშირებულია რთულ საინჟინრო ღონისძიებებთან და გაუმართლებელია მეცნიერული, ეთიკური და ხარჯთეფასებითი".*

უძრავი ძეგლების კლასიფიკაციაში გამოყოფილია ისტორიული ძეგლის ცნება, რაც ნიშნავს ისტორიულ პროცესთან, მოვლენასთან ან პირთან დაკავშირებულ ადგილს (საქართველოს კანონის "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ" მუხლი 15).

კანონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია ბუნებისა და ისტორიული ძეგლების დაცვის ორგანიზაციების საკუთრებაში არსებული მიწები, რომლებზეც განლაგებულია ისტორიულ, კულტურულ და არქიტექტურულ ძეგლებად აღიარებული შენობა-ნაგებობები. იგივე შეღავათი არ მოქმედებს უშუალოდ ამ ნაგებობებზე. შეღავათი მოქმედებს, თუ ამ მიწების გამოყენება ხდება არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

ლ) ბუნებრივი პარკებით, ბოტანიკური და დენდროლოგიური ბაღებით, კულტურისა და დასვენების მუნიციპალური პარკებით ან/და სასაფლაოებით, ზოოლოგიური ბაღებით ან/და პარკებით, ოკეანერიუმებით, სკვერებით, ხეივნებით, დაცული ტერიტორიებით, სატყეო ორგანიზაციებით, აგრეთვე ღია საუწყებო პარკებით, ბაღებით და ტყე-ბაღებით დაკავებული მიწები, გარდა ამ ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ნაკვეთებისა;

მ) ქალაქის წყალსაცავებით და მათი აკვატორიებით დაკავებული ის მიწები, რომლებიც გამოიყენება სატრანსპორტო და მიწისქვეშა კომუნიკაციებისათვის და არ გამოიყენება სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის წარმოებისა და ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

ნ) ჰიდრომეტეოროლოგიური ცენტრების, გარემოს დაბინძურების კონტროლის სადგურებისა და დანადგარების ფუნქციონირებისათვის გამოყენებული მიწები;

ო) სასმელი წყლით მოსახლეობის მომარაგებისათვის, ელექტროსადგურებისა და სამელიორაციო სისტემებისა და მათი ფუნქციონირებისათვის განკუთვნილი წყალსაცავებით დაკავებული მიწები და ამ ობიექტების სანიტარიულ-დაცვითი და ტექნიკური ზონები;

მიწაზე ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია ამ პუნქტებში მოყვანილი მიწის ნაკვეთები, რომლებიც არ გამოიყენება ეკონომიკურ საქმიანობაში. აღნიშნული მიწების მნიშვნელოვანი ნაწილი არის სახელმწიფო საკუთრებაში. შესაბამისად, თუ ხდება მათი სარგებლობაში აღება ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისათვის, ეს მიწები იბეგრება ქონების გადასახადით. ასე, მაგალითად, პარკებში ატრაქციონებით დაკავებული მიწის ნაკვეთები იბეგრება ქონების გადასახადით.

პ) „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების (საქმიანობის) საწარმოებლად გამოყენებული მიწის ნაკვეთები, თუ ისინი სხვა მიზნით არ გამოიყენება;

ჟ) საქართველოს გემების სახელმწიფო რეესტრში რეგისტრირებული და საქართველოს სახელმწიფო ალმით მცურავი გემები, გარდა ამ კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული დაბეგვრის ობიექტისა;

ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია საქართველოს სახელმწიფო ალმით მცურავი, გემების სახელმწიფო რეესტრში რეგისტრირებული გემები, გარდა ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული იახტებისა (კატარღებისა).

რ) სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები, რომელთა ნაყოფიერი ფენაც სანახევროდ ან მეტადაა დაზიანებული სტიქიის შედეგად;

განხილულია “ხ” პუნქტის კომენტარებში.

ს) ჭურთის, ერედვისა და თიღვის თემები, სოფლები ავნევი და ნული – დროებით, კონფლიქტის მოგვარებამდე და ეკონომიკური სიტუაციის მოწესრიგებამდე;

ტ) სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული და გამოუყენებელი სათიბები, საძოვრები, სარეკულტივაციო და სამარაგო სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწები;

ქონების გადასახადით იბეგრება სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი სარგებლობაში ან ფაქტობრივ მფლობელობაში აქვს საქართველოს ან უცხოურ საწარმოს, ორგანიზაციას ან/და ფიზიკურ პირს. აქედან გამომდინარე, ეს შეღავათი მოქმედებს მხოლოდ სახელმწიფო საკუთრებაში არსებულ იმ მიწებზე, რომელთა გამოყენება არ ხდება, მაგრამ რომლებიც კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სარგებლობაში ან ფაქტობრივ მფლობელობაში არის აღებული.

უ) ის მიწები, რომლებიც გამოიყენება აეროდრომების, აეროპორტების, ვერტოდრომებისა და აერონავიგაციის უსაფრთხოების ზონებად და მიწისქვეშა კომუნიკაციებისათვის, აგრეთვე ნავსადგურებისათვის პერსპექტიული განვითარების მიზნით დამაგრებული მიწის ნაკვეთები, თუ ისინი არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

"აეროდრომი" - მიწის ან წყლის ზედაპირის გარკვეული ფართობი (მასზე განლაგებული შენობებით, ნაგებობებითა და მოწყობილობებით), რომელიც მთლიანად ან ნაწილობრივ განკუთვნილია საჰაერო ხომალდების მიღების, მოძრაობისა და გაშვებისათვის (საქართველოს საჰაერო კოდექსი, მუხლი 1).

"აეროპორტი" - საავიაციო საწარმო, რომელიც ახორციელებს საჰაერო გადაყვანა-გადაზიდვებს, საჰაერო ხომალდების მოძრაობას და ამ მიზნით აქვს აეროდრომი, აეროვაგზალი, აგრეთვე სხვა მიწისზედა ნაგებობები, მოწყობილობები და ჰყავს მომსახურე პერსონალი (საქართველოს საჰაერო კოდექსი, მუხლი 1).

ამ პუნქტში მითითებული მიწის ნაკვეთები ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია იმ შემთხვევაში, თუ მათი გამოყენება არ ხდება ეკონომიკური საქმიანობისათვის. თუ ამ მიწებზე განლაგებული შენობა-ნაგებობები გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, მაშინ ეს მიწაც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის და მასზე ქონების გადასახადის შეღავათი აღარ მოქმედებს.

ფ) ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებმაც მიიღეს ახალასათვისებელი სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწები – მიღებიდან 5 წლის განმავლობაში;

ქ) ნასოფლარების ტერიტორიაზე, აგრეთვე განსახლების სახელმწიფო ღონისძიებათა შესაბამისად დასახლებულ მოქალაქეთა ოჯახები – დასახლებიდან 5 წლის განმავლობაში;

ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია ის ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებმაც მიიღეს (შეიძინეს, იჯარით აიღეს, მემკვიდრეობით, ჩუქების წესით და სხვა წესით) ახალასათვისებელი სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწები. აგრეთვე პირები, რომელთა დასახლებაც მოხდა სახელმწიფო განსახლების ღონისძიებების ფარგლებში. ამ პირებს 272-ე მუხლით გათვალისწინებულ დაბეგვრის ობიექტებზე ქონების გადასახადი გადასახდელი არ ექნებათ სასოფლო-სამეურნეო მიწების მიღებიდან ("ქ" პუნქტის შემთხვევაში ფიზიკური პირების დასახლებიდან) 5 წლის განმავლობაში. ანუ, თუ საწარმომ შეიძინა ახლადასათვისებელი სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა, ის თავისუფალია ქონების გადასახადისაგან, ამ მიწის შეძენიდან 5 წლის განმავლობაში.

მოსალოდნელია, რომ პრაქტიკაში ამ მუხლის პირველი ნაწილის "ფ" და "ქ" ქვეპუნქტები სხვაგვარად დაინერგება და გაეწერცელდება მხოლოდ მიწის ნაკვეთებზე.

ღ) 2004 წლის 1 მარტის მდგომარეობით ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული, 5 ჰექტრამდე ფართობის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები;

ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია ფიზიკური პირის მიერ 2004 წლის 1 მარტის მდგომარეობით საკუთრებაში არსებული 5 ჰექტარამდე სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა. თუ პირს 2004 წლის 1 მარტის მდგომარეობით საკუთრებაში ჰქონდა 8 ჰა მიწა, 5 ჰა განთავისუფლებული იქნება ქონების გადასახადისაგან, ხოლო დანარჩენი 3 ჰა - არა. ამ პერიოდის შემდეგ, ხსენებული პირების მიერ შეძენილ, მემკვიდრეობით ან სხვა წესით მიღებულ მიწებზე ანალოგიური შეღავათი არ მოქმედებს. წინა ორი პუნქტისაგან განსხვავებით, გადასახადის გადასახადისაგან განთავისუფლებულია არა თვით პირი, არამედ მიწა.

ყ) „მიწების მელიორაციის შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად საჯარო სამართლის იურიდიული პირისათვის უზუფრუქტის ხელშეკრულებით გადაცემული სახელმწიფო საკუთრების სამელიორაციო ინფრასტრუქტურა, აგრეთვე 2014 წლის 1 იანვრამდე „მიწების მელიორაციის შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული სამელიორაციო ასოციაციებისათვის გადაცემული, მა-

თი მომსახურების ტერიტორიაზე არსებული სამელიორაციო ინფრასტრუქტურა;

საქართველოს კანონის „მიწების მელიორაციის შესახებ“ მე-5 მუხლის მე-15 ნაწილის მიხედვით სამელიორაციო ინფრასტრუქტურა არის *“სახელმწიფო სახსრებით აშენებული (მშენებარე) სარწყავი, დამშრობი, ორმხრივი რეგულირების, საძოვრების გაწყლოვანების სისტემების სათაო ნაგებობა, წყალსაცავი, მაგისტრალური არხი, მილსადენი, წყალგამანაწილებელი ან წყალმიმღებ ნაგებობამდე მოწყობილი სხვადასხვა რიგის მარეგულირებელი, შემკრებ-საკოლექტორო და დრენაჟის ქსელი, სატუმბი სადგური, ფრონტალური და რეჟიმული დაკვირვების ჭაბურღილები, აგრეთვე ეროზიის, მეწყერის, ღვარცოფის, წყალმოვარდნისა და წყალდიდობის საწინააღმდეგო რთული ჰიდროტექნიკური ნაგებობები, რომლებიც ემსახურება ორი ან მეტი რაიონის, ან რაიონის ტერიტორიის დიდი ნაწილის (მასივის) ჰიდრომელიორაციას.”*

ამავე კანონის მე-5 მუხლის მე-17 ნაწილის მიხედვით, სამელიორაციო ასოციაცია არის „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ საქართველოს კანონისა და ამ კანონის შესაბამისად საქართველოს სოფლის მეურნეობისა და სურსათის სამინისტროს აქტით შექმნილი, პირთა წევრობაზე დაფუძნებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირი (საჯარო სამართლის კორპორაცია). სამელიორაციო ასოციაციებია:

- წყალმომხმარებელთა ასოციაცია, რომელიც იქმნება ირიგაციის ან/და საძოვრების გაწყლოვანების სისტემების სონაში არსებული მიწის მფლობელთა მიერ;
- დრენაჟის მომხმარებელთა ასოციაცია, რომელიც იქმნება დრენაჟის სისტემების სონაში არსებული მიწის მფლობელთა მიერ.

ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია “საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ” კანონის მე-2 მუხლით განსაზღვრული საჯარო სამართლის იურიდიული პირისათვის საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 242-ე მუხლით განსაზღვრული უსუფრუქტის წესით გადაცემული სამელიორაციო ინფრასტრუქტურა, გარდა სამელიორაციო ასოციაციებისათვის უსასყიდლო უსუფრუქტის წესით გადაცემული, მისი მომსახურების ტერიტორიაზე არსებული მიწებისა.

შ) მეორე მსოფლიო ომის ინვალიდები და მათთან გათანაბრებული პირები – პრივატიზაციის წესით მიღებულ მიწის ნაკვეთებზე;

"ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ" საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის პირველი ნაწილი განმარტავს მეორე მსოფლიო ომის ვეტერანებს და მათთან გათანაბრებულ პირებს. უნდა ვიყვარაუდოთ, რომ მოცემული შეღავათი მოქმედებს ამ კატეგორიის იმ პირებზე, რომლებიც მეორე მსოფლიო ომის შედეგად გახდნენ შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირები. ამ პირების მიერ პრივატიზებული მიწის ნაკვეთები განთავისუფლებულია ქონების გადასახადისაგან.

ჩ) „მაღალმთიანი რეგიონების სოციალურ-ეკონომიკური და კულტურული განვითარების შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული, კავკასიონის ქედის სამხრეთ ფერდობზე განლაგებული რაიონებისა და აჭარა-გურიის მთიანეთის სოფლების, თემებისა და დაბების მცხოვრებნი – მოცემულ ტერიტორიებზე არსებულ მიწის ნაკვეთებზე. სამხრეთ საქართველოს მაღალმთიან რეგიონებში მცხოვრებთ მოცემულ ტერიტორიებზე არსებულ მიწის ნაკვეთებზე მიწის გადასახადი უმცირდებათ 50 პროცენტით;

„მაღალმთიანი რეგიონების სოციალურ-ეკონომიკური და კულტურული განვითარების შესახებ" საქართველოს კანონში მოცემულია სოფლების, თემებისა და დაბების ჩამონათვალი, რომლებსაც ერცელდება ამ კანონის მოქმედება. ამ ჩამონათვალიდან კავკასიონის ქედის სამხრეთ ფერდობზე განლაგებული რაიონებისა და აჭარა-გურიის მთიანეთის სოფლების, თემებისა და დაბების მიწები ადგილობრივი მაცხოვრებლებისათვის განთავისუფლებულია მიწაზე ქონების გადასახადისაგან, ხოლო საქართველოს მაღალმთიან რეგიონებში მდებარე მიწები ადგილობრივი მაცხოვრებლებისათვის იბეგრება 50 პროცენტით შემცირებული ქონების გადასახადის განაკვეთით.

ც) სამედიცინო საქმიანობისათვის გამოყენებული სამედიცინო დაწესებულებათა ქონება, გარდა მიწისა;

ძ) სამედიცინო დაწესებულებებზე დამაგრებული მიწის ნაკვეთები, თუ ისინი არ გამოიყენება არასამედიცინო ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

ჯანმრთელობის დაცვის შესახებ საქართველოს კანონის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით *"სამედიცინო დაწესებულება არის საქართველოს კანონმდებლობით დაშვებული ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის იურიდიული პირი, რომელიც დადგენილი წესით ახორციელებს სამედიცინო საქმიანობას. სამედიცინო*

დაწესებულების ფინანსურ რესურსებში სამედიცინო საქმიანობიდან მიღებული ნაწილი შეადგენს არანაკლებ 75%-ისა, ხოლო მის ბალანსზე არსებული ძირითადი ფონდების საშუალო წლიური ღირებულების არანაკლებ 75%-ისა დაკავებულია ამ მუხლის მე-2 პუნქტში ჩამოთვლილი ფუნქციების განსახორციელებლად".

სამედიცინო დაწესებულების ფუნქციები განისაზღვრება ამავე კანონის 53-ე მუხლის მე-2 ნაწილით: *"სამედიცინო დაწესებულების ფუნქციაა:*

ა) პაციენტის ჯანმრთელობის მდგომარეობის განსაზღვრა;

ბ) დაავადებათა პროფილაქტიკა დაძან მკურნალობა დაძან პაციენტების რეაბილიტაცია;

გ) სამეანო საქმიანობა;

დ) ფარმაცევტული საქმიანობა;

ე) სახელმწიფო სანიტარიული ზედამხედველობა და ჰიგიენური ნორმირება;

ვ) გვამის პათოლოგიურ-ანატომიური გამოკვლევა, სასამართლო-სამედიცინო ექსპერტიზა;

ზ) ეპიდემიოლოგიური კონტროლის ღონისძიებების განხორციელება".

ამავე კანონის მე-3 მუხლით განიმარტება სამედიცინო საქმიანობა – "საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია დაავადებათა პროფილაქტიკასთან, დიაგნოსტიკასთან, მკურნალობასა და რეაბილიტაციასთან და შეესაბამება ქვეყანაში აღიარებულ სამედიცინო მომსახურების პროფესიულ და ეთიკურ სტანდარტებს".

ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია სამედიცინო დაწესებულებების საკუთრებაში არსებული ქონება (გარდა მიწისა), რომელიც გამოიყენება სამედიცინო სამიანობისათვის. ანუ, თუ სამედიცინო დაწესებულება თავისი დასაბეგრი ქონების (გარდა მიწისა) ნაწილს იყენებს სხვა სახის საქმიანობაში (არა აქვს მნიშვნელობა ეს საქმიანობა ეკონომიკურია თუ არა), ამ ნაწილზე ქონების გადასახადის შეღავათი არ მოქმედებს. თუ შეუძლებელია ზუსტი გამოჯვნა, უნდა ვივარაუდოთ, რომ ამ ნაწილის გამოჯვნა მოხდება შემოსავლებში წილის პროპორციულად. არაეკონომიკური საქმიანობის შემთხვევაში, ასეთი გამოჯვნა გართულებულია იმ მარტივი მიზეზის გამო, რომ არაეკონომიკური საქმიანობა არ გულისხმობს შემოსავლის (კომპენსაციის) მიღებას. ამ შემთხვევაში, გამოჯვნის მიზნით, შესაძლებელია, რომ არაეკონომიკური საქმიანობის შეფასება მოხდეს ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში, ამ ოპერაციების განხორციელების საბაზრო ფასის მიხედვით (მაგალითად, თუ საქონლის ან მომსახურების მიწოდება ხდება საქველმოქმედო საქმიანობის ფარგლებში, რა იქნებოდა ამ საქონლიდან/მომსახურებიდან შემოსავალი, მისი გაყიდვა რომ მომხდარი-

ყო), ანუ არაეკონომიკური საქმიანობა შეფასდება საბაზრო ფასებით.

რაც შეეხება სამედიცინო დაწესებულებებისათვის მიწაზე ქონების გადასახადს, მისი გაღახდა არ ხდება, თუ სამედიცინო დაწესებულება მის საკუთრებაში ან სარგებლობაში არსებულ მიწის ნაკვეთს იყენებს სამედიცინო და არაეკონომიკური საქმიანობისათვის. ხოლო თუ მიწის ნაკვეთი (ან მისი ნაწილი) გამოიყენება არასამედიცინო ეკონომიკური საქმიანობისათვის, მაშინ ამ მიწის ნაკვეთზე (მის ნაწილზე) საგადასახადო შეღავათი არ მოქმედებს. თუ სამედიცინო დაწესებულება ეწევა სამედიცინო და სხვა ეკონომიკურ საქმიანობას, მაშინ საჭიროა ამ მიწის ნაკვეთის გამიჯვნა. თუ ზუსტი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ გამიჯვნა უნდა მოხდეს შემოსავლების პროპორციის წესით.

წ) სამეცნიერო-კვლევითი, სასწავლო, საცდელ-სასელექციო, ექსპერიმენტული, ჯიშთა გამოცდის მიწის ის ნაკვეთები, რომლებიც გამოიყენება სამეცნიერო და სასწავლო მიზნებისათვის და რომლებზედაც სამუშაოები ფინანსდება ბიუჯეტიდან;

ჭ) მიწის ნაკვეთები, რომლებიც გამოიყენება უსინათლოების, ყრუ-მუნჯების, გონებრივად ჩამორჩენილი და ფიზიკურად განუვითარებელი ბავშვების, ომის ვეტერანთა საზოგადოებების, მოხუცებულთა და ბავშვთა სახლების, მოზარდთა სოციალური ადაპტაციისა და შრომითი რეაბილიტაციის ცენტრების მიერ თავიანთი ძირითადი ფუნქციების შესრულებისათვის და ფინანსდება ბიუჯეტიდან; მიწის ნაკვეთები, გამოყენებული ბავშვთა სახლების, სპეციალური სკოლა-ინტერნატების, ბავშვთა სოფლებისა და საბავშვო ბაღების მიერ, რომლებიც უსასყიდლოდ ეწევიან ბავშვთა მოვლა-აღზრდას და მათთვის განათლების მიცემას, თუ ისინი არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

"ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ" საქართველოს კანონის 22-ე მუხლი განმარტავს ომის ვეტერანთა საზოგადოებრივ გაერთიანებებს, მათ ფუნქციებს, სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოებთან ურთიერთქმედებას და სხვ.

საქართველოს კანონის "შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა სოციალური დაცვის შესახებ" მე-2 მუხლი განმარტავს შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირს. უსინათლოები, ყრუმუნჯები, გონებრივად ჩამორჩენილი და ფიზიკურად განუვითარებელი ბავშვები მიეკუთვნებიან ასეთ პირებს. ბავშვი კი არის პირი, რომელსაც 18 წელი არ შესრულებია (ორგანული კანონი "საქართველოს მოქალაქეობის შესახებ").

მიწაზე ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია ის მიწები, რომლებიც გამოიყენება ეკუ-მუნჯების, უსინათლოებისა და გონებრივად ჩამორჩენილი და ფიზიკურად განუვითარებელი ბავშვების მიერ, მიუხედავად იმისა, ისინი ამ მიწას იყენებენ თუ არა ეკონომიკური საქმიანობისათვის. რაც შეეხება ომის veტერანთა საზოგადოებების, მოხუცებულთა და ბავშვთა სახლების, მოზარდთა სოციალური ადაპტაციისა და შრომითი რეაბილიტაციის ცენტრების მიერ დაკავებულ მიწებს, ისინი განთავისუფლებულია იმ შემთხვევაში, თუ მიწა გამოიყენება მათ მიერ თავიანთი ძირითადი ფუნქციების შესრულებისათვის და ფინანსდება ბიუჯეტიდან. თუ მიწის ეს ნაკვეთები გამოიყენება სხვა ფუნქციის შესრულებისთვისაც ან/და ფინანსდება ბიუჯეტის გარდა სხვა წყაროებიდანაც, მაშინ საჭირო ხდება ამ მიწის ნაკვეთების გამიჯვნა ფიზიკურად ან პროპორციულობის მეთოდის გამოყენებით (ბიუჯეტიდან და სხვა წყაროდან მიღებული დაფინანსების პროპორციის შესაბამისად).

რაც შეეხება ბავშვთა სახლების, სპეციალური სკოლა-ინტერნატების, ბავშვთა სოფლებისა და საბავშვო ბაღების მიერ დაკავებულ მიწის ნაკვეთებს, მიწაზე ქონების გადასახადის შეღავათი მოქმედებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ისინი უსასყიდლოდ ეწევიან ბავშვთა მოვლა-აღზრდას და მათთვის განათლების მიცემას. ამასთან ერთად, ეს მიწები არ უნდა გამოიყენებოდეს ეკონომიკური საქმიანობისათვის. თუ ამ მიწების ნაწილი გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, დგება ამ მიწების გამიჯვნის საკითხი.

ხ) სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები, რომლებზედაც მოწეული მოსავლის ნახევარზე მეტიც განადგურდა სტიქიის (ქარიშხალი, სეტყვა, გვალვა, წყალდიდობა) და სხვა ფორსმაჟორული შემთხვევების შედეგად. მიწის გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძველია ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს გადაწყვეტილება, რომელიც მიიღება საქართველოს სოფლის მეურნეობის სამინისტროს შესაბამის ტერიტორიულ ორგანოსთან შეთანხმებით. კომისიის დასკვნა დგება ორჯერ – სტიქიის დამთავრების მომენტიდან 2 კვირის ვადაში და მოსავლის აღების წინ;

"ნავთობისა და გაზის შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ფორსმაჟორი არის *"სტიქიური მოვლენები, გაფიცვები, საბოტაჟი ან სხვა საწარმოო არეულობა, სამოქალაქო მღელვარება, ომი, ბლოკადა, აჯანყება, მიწისძვრა, მეწყერების ჩამოწოლა, ეპიდემია, წყალდიდობა* და სხვა

მსგავსი მოვლენები, რომელიც არ ექვემდებარება მხარეთა კონტროლს და რომელთა თაყიდან აცილებაც მათ მიერ შეუძლებელია". ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთი ორ შემთხვევაში: პირველი, თუ მოხდა სტიქიის შედეგად ნაყოფიერი მიწის საფარის დაზიანება ნახევარზე მეტად ან/და ფორსმაჟორული მოვლენების გამო განადგურდა მოსავლის ნახევარ'ზე მეტი. მოსავლის განადგურებას აფიქსირებს ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოები. სავარაუდოდ, ნაყოფიერი ფენის განადგურებაც ამ ორგანოებმა უნდა დაადასტურონ. ნაყოფიერი ფენის განადგურების შემთხვევაში, ქონების გადასახადის შეღავათი ავტომატურად მოქმედებს, ხოლო მოსავლის განადგურების შემთხვევაში გადაწყვეტილება უნდა მიიღონ ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითმა ორგანოებმა, სოფლის მეურნეობის სამინისტროს შესაბამის ტერიტორიულ ორგანოსთან შეთანხმებით.

ჯ) სამონადირეო მეურნეობების მიერ დაკავებული მიწები.

მიწაზე ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია "ცხოველთა სამყაროს შესახებ" საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის შესაბამისად "ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ" საქართველოს კანონის მე-7 მუხლში მითითებული სამონადირეო მეურნეობის სპეციალური ლიცენზიის საფუძველზე შექმნილი სამონადირეო მეურნეობის მიერ დაკავებული მიწები.

2. დადგენილი საგადასახადო შეღავათები არ ვრცელდება იმ შემთხვევებზე, როდესაც შეღავათების მქონე ფიზიკური ან იურიდიული პირი მის საკუთრებაში, მფლობელობაში ან სარგებლობაში არსებულ მიწის ნაკვეთს (ან მის ნაწილს) ან/და შენობა-ნაგებობებს (ან მათ ნაწილს) იჯარით გადასცემს სხვა ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს.

ფიზიკურ და იურიდიულ პირს ეხსნება მისთვის მინიჭებული ქონების გადასახადის შეღავათი, თუ ის თავის საკუთრებაში, სარგებლობაში ან მფლობელობაში არსებულ უძრავ ქონებაზე (ან მის ნაწილზე) სარგებლობის უფლებას, სამოქალაქო კოდექსის 581-ე მუხლით გათვალისწინებული იჯარის წესით, გადასცემს სხვა ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს. ეს შესღუდვა არ მოქმედებს, თუ ფიზიკური ან იურიდიული პირი ამ უძრავ ქონებაზე (ან მის ნაწილზე) სარგებლობის უფლებას გადასცემს სამოქალქო კოდექსით გათვალისწინებული სხვა წესით (მაგალითად, უსუფრუქტის წესით).

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შეღავათი არ ვრცელდება იმ შემთხვევაში, თუ ქონება გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

განხილულია “ა” პუნქტის კომენტარებში.

თავი XI
სათამაშო ბიზნესის გადასახადი

მუხლი 277. გადასახადის გადამხდელი

სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადამხდელად ითვლებიან პირები, რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას ლატარიებით, კაზინოებით (სამორინეებით), აზარტული და სხვა სათამაშო ბიზნესით და ასეთი საქმიანობა კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ნებართვას ან/და ლიცენზირებას.

იხ. 277-280 მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 278. დაბეგვრის ობიექტი

სათამაშო ბიზნესის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:

ა) ლატარიის ბილეთების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები;

ბ) აზარტული და მომგებიანი[1] თამაშებისათვის გამოყენებული სათამაშო მაგიდები, სათამაშო აპარატები;

გ) ტოტალიზატორის, ბინგოს, ლოტოს სალაროები (სპეციალურად მოწყობილი ადგილი, სადაც მოლარის ან/და სპეციალური აპარატის ან სხვა საშუალებით ხორციელდება ფსონის მიღება ან/და მოგების გაცემა);

დ) წამახალისებელი გათამაშების საპრიზო ფონდი;

ე) სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობა.

იხ. 277-280 მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 279. გადასახადის განაკვეთები

სათამაშო ბიზნესის გადასახადის განაკვეთების დიფერენცირება ხდება სათამაშო ბიზნესის სახეობის მიხედვით და განისაზღვრება:

---

[1] სწორია „მოგებიანი“

ა) ლატარიების მოწყობაზე – ლატარიის ბილეთების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების არა უმეტეს 20 პროცენტისა;

ბ) კაზინოს (სამორინეს) თითოეულ სათამაშო მაგიდაზე – თვეში 5 000-დან 10 000 ლარამდე;

გ) თითოეულ სათამაშო აპარატზე – თვეში 50-დან 200 ლარამდე;

დ) ტოტალიზატორის, ბინგოს, ლოტოს თითოეულ სალაროზე – თვეში 300-დან 600 ლარამდე;

ე) თითოეულ წამახალისებელ გათამაშებაზე – საპრიზო ფონდის 10 პროცენტი;

ვ) სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობაზე – თვეში 2000-დან 10000 ლარამდე.

იხ. 277-280 მუხლების საერთო კომენტარი

მუხლი 280. ანგარიშგება და გადახდის წესი

1. წამახალისებელი გათამაშებისა და ლატარიის მომწყობნი (ორგანიზატორები) ვალდებულნი არიან ადგილობრივ საგადასახადო ორგანოებში ყოველთვიურად წარადგინონ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული ფორმის დეკლარაცია, და გადაიხადონ გადასახადი არა უგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.

2. წამახალისებელი გათამაშების მომწყობი (ორგანიზატორი) პირის ყოველთვიური გადასახადის ოდენობა განისაზღვრება საანგარიშო თვეში გათამაშებული საპრიზო ფონდის მიხედვით. ამასთან, წამახალისებელი გათამაშების ბოლო საანგარიშო თვეში გადასახადის ოდენობა განისაზღვრება საპრიზო ფონდის ნარჩენი ღირებულებით (თანხით).

3. კაზინოს (სამორინეს) მაგიდების, სათამაშო აპარატებისა და ტოტალიზატორის, ბინგოს, ლოტოს სალაროების მოწყობისას თამაშების ორგანიზატორები სათამაშო ბიზნესის გადასახადს იხდიან გადასახადის გადახდის ნიშნების შეძენისას.

4. ამ თავის მიზნებისათვის გადასახადის გადახდის ნიშანში იგულისხმება თამაშების მოწყობის დროს სათამაშო მაგიდებსა და სათამაშო აპარატებზე, ტოტალიზატორის, ბინგოს, ლოტოს სალაროებზე მისამაგრებელი ნიშანი, რომელიც ადასტურებს გადასახადის გადახდას და თამაშების მომწყობის უფლებას თამაშების მოწყობის ადგილებზე სათამაშო მაგიდებისა და სათამაშო აპარატების დადგმასა და ტოტალიზატორის, ბინგოს, ლოტოს სალაროების მოწყობაზე.

5. გადასახადის გადახდის ნიშანი უნდა შეიცავდეს:

ა) კოდს, რომლის განმეორება აკრძალულია;

ბ) გადასახადით დაბეგვრის პერიოდს;

გ) განსხვავებულ ფერს სათამაშო ბიზნესის სახეობის მიხედვით.

6. სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადახდის ნიშნების ესკიზს ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

7. თამაშების მომწყობი (ორგანიზატორი) გადასახადის გადახდის ნიშანს იძენს დაბეგვრის ობიექტის ფაქტობრივი განთავსების ტერიტორიაზე მოქმედი გადასახადის განაკვეთის მიხედვით შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში, საანგარიშო პერიოდის დაწყებამდე.

8. გადასახადის გადახდის ნიშანი რეგისტრაციაში ტარდება შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში, თამაშების მომწყობის (ორგანიზატორის) სახელზე.

9. თამაშების მომწყობები (ორგანიზატორები) გადასახადის გადახდის ნიშანს ამაგრებენ სათამაშო მაგიდებზე, სათამაშო აპარატებსა და ტოტალიზატორის, ბინგოს, ლოტოს სალაროების თვალსაჩინო ადგილას, თამაშების დაწყების პირველ დღეს და ხსნიან ყოველი საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღეს.

10. გადასახადის გადახდის ნიშნების შეძენის, რეგისტრაციის, დამაგრებისა და დაზიანებული ნიშნების შეცვლის, აგრეთვე უმოქმედო დაბეგვრის ობიექტების დალუქვის წესებს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

277-ე – 280-ე მუხლების საერთო კომენტარი:

I. ამ თავით დადგენილი საქმიანობა რეგულირდება:

- ამ კოდექსით;
- საქართველოს კანონით „ლატარიების, ასარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ".
- ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების მიერ გამოცემული აქტებით;
- საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის №894 ბრძანებით „სათამაშო ბიზნესის გადასახადის დეკლარაციის შევსებისა და წარდგენის წესის დამტკიცების შესახებ";
- საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის №895 ბრძანებით „სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადახდის ნიშნების ესკიზის დამტკიცების თაობაზე";
- საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის №896 ბრძანებით „სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადახდის ნიშნების შეძენის, რეგისტრაციის, დამაგრებისა და დაზიანებული ნიშნების შეცვლისა და უმოქმედო დაბეგვრის ობიექტების დალუქვის წესების დამტკიცების შესახებ";

- საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 30 აგვისტოს №824 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით „განაღდებული, გაუქმებული, არარეალიზებული ლატარიის, ტოტალიზატორის და სხვა მომგებიან თამაშობებში მონაწილეობის დამადასტურებელი ბილეთების, დოკუმენტების, ფასიანი ქაღალდების, ღირებულების მქონე, მკაცრი აღრიცხვა-ანგარიშგების ფორმების, დოკუმენტების ექსპერტიზა – უტილიზაციისა და ლეგალიზაციის შესახებ".

II. მოცემული გადასახადი ადგილობრივ გადასახადს წარმოადგენს. ამიტომ მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე იგი არ მოქმედებს. კონკრეტულ ტერიტორიულ ერთეულზე იგი მოქმედებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი შემოღებულია შესაბამისი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს აქტით. ამ აქტმა ასევე უნდა დაადგინოს გადასახადის განაკვეთები ამ კოდექსში მითითებული ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში.

ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების აქტებით განსაზღვრული სათამაშო ბიზნესის გადასახადის განაკვეთების ნახვა შესაძლებელია საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის ვებ-გვერდზე (http://www.tax.ge/axaliF/ES/SB.xls).

III. 1997 წლის საგადასახადო კოდექსისგან განსხვავებით, მოქმედმა კოდექსმა ორი მნიშვნელოვანი ვალდებულება დააკისრა სათამაშო ბიზნესით დაკავებულ პირებს: 1. ამ საქმიანობით მიღებული შემოსავლები იბეგრება დღგ-ით (ამოღებულია შესაბამისი განთავისუფლება); და 2. ეს პირები ვალდებულნი არიან, გადახდის წყაროსთან დააკავონ საშემოსავლო გადასახადი მათ მიერ გაცემული მოგებებიდან (218.1-ე მუხლის „ე" ქვეპუნქტი). ამასთან, 178-ე მუხლის „გ" ქვეპუნქტით, პირის მიერ ლატარიებიდან, კაზინოებიდან (სამორინეებიდან), აზარტული ან სხვა მომგებიანი თამაშობებიდან მიღებულ მოგებებთან დაკავშირებული ხარჯები არ გამოიქვითება. ეს კი მნიშვნელოვან პრობლემებს წარმოშობს.

მაგალითი: X პირმა ტოტალიზატორში გარკვეული პირობით 100 ლარი დადო. მისი პირობა შესრულდა და მან მიიღო 110 ლარი. გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადის სახით მას უნდა დაუკავდეს 13,2 (110-ის 12 %) ლარი, ხოლო „სუფთა" სახით მას დარჩება 96,8 ლარი, რაც მის მიერ დადებულ თანხაზე ნაკლებია. გამოდის, რომ მას საკუთარი კი არა, ბიუჯეტის ინტერესისთვის დაუდია თანხა. გარდა ამისა, ტოტალიზატორის მომწყობმა Y პირმა მიღებული 100 ლარიდან უნდა გადაიხადოს დღგ-ც 15,25 ლარის ოდენობით, ხოლო გაცემული 110 ლარიდან, ბუნებრივია, იგი ვერ ჩაითვლის დღგ-ს, რადგან „მოგების" მიმღები X პირი არ

წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს. მხოლოდ ამ ოპერაციიდან ბიუჯეტში შევა 28,45 ლარი; მაშინ, როცა იმავე ოპერაციაში მონაწილე ვერც ერთი პირი სარგებელს ვერ მიიღებს.

უნდა შევნიშნოთ, რომ აღნიშნული საკითხი (ტოტალიზატორის დღგ-ით დაბეგვრა აღწერილი წესით) საგადასახადო დეპარტამენტის პოზიციას წარმოადგენს და აღწერილია მის (დეპარტამენტის) მიერ საგადასახადო ინსპექციებისადმი 2005 წლის 28 თებერვალს მიწერილ №1–03/1296 წერილში. შეკითხვაზე *„არის თუ არა სათამაშო ბიზნესით, კერძოდ, ტოტალიზატორის ორგანიზებით დაკავებული პირი დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი და რა შეიძლება იყოს ამ კონკრეტულ შემთხვევაში დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი?“* საგადასახადო დეპარტამენტი პასუხობს:

„იმის გათვალისწინებით, რომ:

– სათამაშო ბიზნესის ორგანიზატორ პირთა საქმიანობა განიხილება – „სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად“.

– შემოსავლები აღნიშნული საქმიანობიდან წარმოადგენს კომპენსაციას გაწეული მომსახურებისათვის (მომსახურების მიწოდებისათვის).

– ახალი საგადასახადო კოდექსით ასეთი მომსახურების მიწოდება არ არის განთავისუფლებული დღგ-ისაგან.

– დღგ, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, დგინდება გაწეულ მომსახურებაზე დანამატის სახით, რომელიც ექვემდებარება გადახდას მომხმარებლის მიერ ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით მომსახურების შეძენისას.

შესაბამისად, სათამაშო ბიზნესის ორგანიზატორი პირის მიერ გაწეული მომსახურება წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

მაგალითი:

დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხას, ტოტალიზატორის შემთხვევაში წარმოადგენს მოთამაშის მიერ დადებული ფსონი, რომელსაც დღგ დანამატის სახით უნდა დაერიცხოს.

შესაბამისად, თუ ფიზიკურმა პირმა (მოთამაშემ) ტოტალიზატორში შეიტანა თანხა 12 ლარი, აღნიშნული თანხიდან 10 ლარი წარმოადგენს ფსონს, ხოლო 2 ლარი - დღგ-ის სახით დანამატს.“ (სტილი დაცულია).

ჩვენი აზრით, ასეთი განმარტება არ არის სწორი, შემდეგ მიზეზთა გამო:

- საგადასახადო კოდექსით არსად არის განმარტებული, რა არის „შემოსავალი“; დავაზუსტებთ, განმარტებულია „ერთობლიეი შემოსავლის“, „დასაბეგრი შემოსავლის“ რაობა, თუმცა „შემოსავლის“ განმარტება არსად არაა მოცემული. ამდენად,

ამ ტერმინისთვის გამოყენებულ უნდა იქნეს სხვა ნორმატიული აქტის, კერძოდ, ბასს-ის, განმარტება – *„შემოსაყალი არის საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც არაა დაკავშირებული საკუთარი კაპიტალის მესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან.“* (ბასს[1] „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“, პუნქტი 70. „ა“)

- ამ განმარტებიდან გამომდინარე, ჩვენ მიერ მოტანილ მაგალითში, X მოთამაშის მიერ დადებული ფსონი – 100 ლარი – ტოტალიზატორის მომწყობი Y პირის შემოსაველად ვერ ჩაითვლება.
- აღნიშნული ფსონი შემოსაველად ვერ ჩაითვლება იმის გამოც, რომ 204-ე მუხლის შესაბამისად, ფსონის დადების მომენტში Y-ს შესრულებული არა აქვს ყველა ვალდებულება, კერძოდ, ფსონის დადება ხდება მოსალოდნელი მოვლენის დადგომამდე (ეთქვათ, საფეხბურთო მატჩის გამართვამდე), ხოლო ეს მოვლენა დანიშნულ დროს შეიძლება არც დადგეს ან გადავადდეს. ასეთ შემთხვევაში კი დადებული ფსონი უკან უნდა დაბრუნდეს.
- დეპარტამენტის მაგალითის მონაცემებით, X მოგებას იღებს დადებული თანხიდან – 12 ლარიდან და არა 10 ლარიდან გამომდინარე. ასე რომ არ იყოს, მოგების კოეფიციენტის – 1,1 – პირობებში მისი მოგება 11 ლარი იქნებოდა და არც ერთი საღად მოაზროვნე ადამიანი ასეთ ტოტალიზატორს არ ითამაშებდა. ასე, რომ X-მა მოგება სწორედ 12 ლარიდან უნდა მიიღოს. მაშინ კი რა გამოდის, Y მისთვის გადახდილ დღგ-ზეც იძლევა მოგებებს?
- შინაარსობრივად ტოტალიზატორი სხვა არაფერია, თუ არა – ორ მოთამაშეს შორის დადებული სანაძლეო, იმ განსხვავებით, რომ ამ მოთამაშეებს შორის დგას **მესამე** (Y) **პირი**, რომელიც იბარებს თანხას და სანაძლეოს პირობით გათვალისწინებული მოვლენის დადგომის შემთხვევაში გამარჯვებულ პირს უნაღაურებს მოგებას, თაისთვის კი იტოვებს გარკვეულ გასამრჯელოს. სწორედ ეს არის ტოტალიზატორის მიერ გაწეული მომსახურება და, ამდენად, სწორედ ეს თანხა (სხვაობა დადე-

[1] როგორც მოქმედი, ისე ახალი ბასს ამ საკითხში იდენტურია. ახალი ბასს ძალაში შედის 2006 წლის 1 იანვრიდან.

ბულ ფსონებსა და გაცემულ მოგებებს შორის) უნდა დაიბეგროს დღგ-ით.

სწორედ ამ წესით ბეგრავს საგადასახადო დეპარტამენტი საბორინეებს – დადებულ ფსონებსა და გაცემულ მოგებებს შორის სხვაობის თანხიდან. მაშ, რატომ უნდა იქნეს გამოყენებული სხვა წესი ტოტალიზატორის მიმართ?

კარი XIV
გარდამავალი და დასკვნითი დებულებანი

თავი XIII
გარდამავალი და დასკვნითი დებულებანი

მუხლი 281. გარდამავალი დებულებანი

1. 2005 წლის 1 ივლისამდე დღგ-ის განაკვეთი შეადგენს დასაბეგრი ბრუნვის ან დასაბეგრი იმპორტის თანხის 20 პროცენტს.

2. ამ კოდექსის 208-ე მუხლით გათვალისწინებული საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი სამოქმედოდ შემოღებულ იქნეს 2005 წლის 1 მარტიდან.

3. ამ კოდექსის 217-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტითა და 219-ე მუხლით გათვალისწინებული ვალდებულებები საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ უცხოეთის დიპლომატიურ მისიებში, მათთან გათანაბრებულ დაწესებულებებსა და დიპლომატიური სტატუსის მქონე საერთაშორისო ორგანიზაციებში დაქირავებით მომუშავე საქართველოს მოქალაქეებს (რეზიდენტ ფიზიკურ პირებს) ეკისრებათ 2006 წლის 1 აპრილისთვის და მხოლოდ 2005 წლის 1 იანვრის შემდეგ მიღებულ შემოსავლებზე. საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ უცხოეთის დიპლომატიურ მისიებში, მათთან გათანაბრებულ დაწესებულებებსა და დიპლომატიური სტატუსის მქონე საერთაშორისო ორგანიზაციებში დაქირავებით მომუშავე საქართველოს მოქალაქეებს (რეზიდენტ ფიზიკურ პირებს) არ დაეკისრებათ საგადასახადო, ადმინისტრაციული ან სხვა სახის პასუხისმგებლობა 2005 წლის 1 იანვრამდე დაქირავებით მიღებულ შემოსავლებზე საშემოსავლო გადასახადის გადაუხდელობისა და საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის. საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ უცხოეთის დიპლომატიურ მისიებს, მათთან გათანაბრებულ დაწესებულებებსა და დიპლომატიური სტატუსის მქონე საერთაშორისო ორგანიზაციებს არ ეკისრებათ 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 251-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. (დაემატა 30.06.2005, №1817)

1. 2005 წლის 1 ივლისამდე დღგ-ის განაკვეთი დასაბეგრი ბრუნვის ან დასაბეგრი იმპორტის თანხის 20 პროცენტი იყო, 1 ივლისიდან კი ეს განაკვეთი 18 პროცენტია.

2. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ უცხოეთის დიპლომატიურ მისიებში, მათთან გათანაბრებულ დაწესებულებებსა და დიპლომატიური სტატუსის მქონე საერთაშორისო ორგანიზაციებში დაქირავებით მომუშავე

საქართველოს მოქალაქეებს (რეზიდენტ ფიზიკურ პირებს), რომელთა შემოსავალიც არ იბეგრება გადახდის წყაროსთან, აგრეთვე მეწარმე ფიზიკურ პირებს, რომლებიც ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას, ამ კოდექსის 217-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტითა და 219-ე მუხლით გათვალისწინებული საშემოსავლო და მოგების გადასახადების შესახებ დეკლარაციის წარდგენისა და გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება ეკისრებათ 2006 წლის 1 აპრილისთვის და მხოლოდ 2005 წლის 1 იანვრის შემდეგ მიღებულ შემოსავლებზე. ამ პირებს არ დაეკისრებათ საგადასახადო, ადმინისტრაციული ან სხვა სახის პასუხისმგებლობა, 2005 წლის 1 იანვრამდე დაქირავებით მიღებულ შემოსავლებზე საშემოსავლო გადასახადის გადაუხდელობისა და საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის. საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ უცხოეთის დიპლომატიურ მისიებს, მათთან გათანაბრებულ დაწესებულებებსა და დიპლომატიური სტატუსის მქონე საერთაშორისო ორგანიზაციებს არ ეკისრებათ 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 251-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

მუხლი 282. დასკვნითი დებულებანი

1. ეს კოდექსი ამოქმედდეს 2005 წლის 1 იანვრიდან.

2. ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდება 2005 წლის 1 იანვრამდე.

3. ამ კოდექსის ამოქმედებისთანავე ძალადაკარგულად ჩაითვალოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (პარლამენტის უწყებანი, №32, 24 ივლისი, 1997, გვ9) 2005 წლის 1 იანვრიდან დაწყებულ საგადასახადო პერიოდებზე.

1. ამ კოდექსით დადგენილია 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილისაგან განსხვავებული არაერთი პროცედურული ნორმა, მაგალითად, საგადასახადო დავის დაწყებისას საგადასახადო დავალიანების გადახდის მოთხოვნის შეჩერება, დაეების განხილვის ვადები და წესი, საგადასახადო კონტროლის პროცედურები და სხვ. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ახალი პროცედურული ნორმები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრისთვის დამთავრებულ საგადასახადო პერიოდებზეც. კარგი იქნებოდა, რომ შეძლებისდაგვარად ზუსტად დაწერილიყო, რა იგულისხმება პროცედურულ დებულებებში, ვინაიდან შეიძლება წარმოიშვას დავა იმის თაობაზე, ესა თუ ის დებულება პროცედურულია თუ არა.

2. 2005 წლის 1 იანვრიდან ძალადაკარგულია 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რაც იმას ნიშნავს, რომ იმავე 1 იანვრიდან იურიდიული ძალა არა აქვს არც ერთ ნორმატიულ აქტს და ნებისმიერი ნორმატიული აქტის არც ერთ დებულებას, რომელიც 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე იყო მიღებული თუ გამოცემული, მიუხედავად იმისა, ასეთი ნორმატიული აქტი ან ნორმატიული აქტის ცალკეული დებულება ძალადაკარგულად არის გამოცხადებული თუ არა [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ, მუხლი 50.5].

დანართი

საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტის კომენტარებისათვის

საქართველოს საბაჟო კოდექსის 42-ე მუხლი, მე-4 ნაწილი: *“დროებითი შემოტანისა და/ან გატანის საბაჟო რეჟიმში საბაჟო გადასახადების გადახდისაგან სრული განთავისუფლებით შესაძლებელია მოქცეულ იქნეს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დროებითი შემოტანისათვის განკუთვნილი, ქვემოთ ჩამოთვლილი საქონელი (გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამ კოდექსის 44-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისად ქვემოთ ჩამოთვლილ საქონელს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის გადაწყვეტილების საფუძველზე გაუგრძელდა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დროებითი ყოფნის ვადა):*

ა) ნებისმიერი სახის ცოცხალი ცხოველები (მათ შორის, თევზები), რომლებიც შემოჰყავთ ქვემოთ ჩამოთვლილი მიზნებისათვის:

ა.ა) წვრთნა, ვარჯიში, მოშუნება, აწონვა, ვეტერინარული დამუშავება, შემოწმება (შესყიდვის მიზნით და სხვა);

ა.ბ) წარმოდგენებში, გამოფენებში, კონკურსებში, შეჯიბრებებში ან ჩვენებებში მონაწილეობა;

ა.გ) გართობა (ცირკის ცხოველები და სხვა), მოგზაურობა (მოგზაურთა შინაური ცხოველების ჩათვლით);

ა.დ) სპეციალური სამუშაოების შესრულება (პოლიციისა და სხვა მიზნებისათვის);

ა.ე) სამაშველო ოპერაციების ჩატარება;

ა.ვ) ძოვება;

ა.ზ) სამუშაოების შესრულება ან ტრანსპორტირების განხორციელება;

ა.თ) სამედიცინო მიზნები (გველის შხამის მიღება და სხვა);

ბ) ბაზრობების, გამოფენების, სხვადასხვა სახის შეხვედრებისა და მსგავსი ღონისძიებებისათვის განკუთვნილი საქონელი, გარდა ღონისძიებებზე წარმოდგენილი დასახარჯი (მოსახმარი, გასანადგურებელი) უცხოური საქონლის ნიმუშებისა (კვების პროდუქტები, ელექტროშედუღებისათვის განკუთვნილი ელექტროდები, საღებავი, ლაქი, შპალერი, ნაბეჭდი მასალები, კატალოგები, სარეკლამო პლაკატები, ფასების მაჩვენებლები და სხვა). ეს საქონელია:

ბ.ა) საქონელი, რომელიც განკუთვნილია იმპორტული დანადგარებისა და მოწყობილობების საჩვენებლად და გამოსაცდელად;

გ.ბ) სამშენებლო და დეკორატიული მასალები (ელექტრომოწყობილობების ჩათვლით), რომლებიც აუცილებელია იმპორტული დანადგარებისა და მოწყობილობების სარევნებლად და გამოსაცდელად;

გ.გ) სარეკლამო-სარევნებელი მასალა, რომელიც განკუთვნილია უცხოური საქონლის საჯარო დემონსტრაციისათვის (ხმისა და გამოსახულების ჩამწერი საშუალებები, ფილმები და სლაიდები, ასევე სხვა შესაბამისი მოწყობილობა);

გ) კინემატოგრაფიის, პრესის, ტელევიზიისა და რადიოს გადაცემების განხორციელებისათვის საჭირო პროფესიონალური მოწყობილობები, რომლებიც ეკუთვნის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის გარეთ დაარსებულ პირს, საქართველოში შემოტანილია და გამოიყენება ამავე პირის მიერ მხოლოდ პრესის, ხმოვანი და სატელევიზიო მოწყობილობებისათვის, რომლებიც საჭიროა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის გარეთ დაარსებული პრესის, მაუწყებლობის ან სატელევიზიო ორგანიზაციის იმ წარმომადგენლობისათვის, რომელიც ამზადებს ან გადასცემს რეპორტაჟებს ან იწერს სპეციალურ პროგრამებს; კინემატოგრაფიული მიზნებისათვის განკუთვნილი პროფესიონალური მოწყობილობები, რომლებიც საჭიროა საბაჟო ტერიტორიის გარეთ დაარსებული იმ პირისათვის, რომელიც საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე ახორციელებს ფილმის (ფილმების) გადაღებას (აღნიშნული პროცედურები არ ვრცელდება იმ პროფესიონალურ მოწყობილობებზე, რომლებიც საჭიროა იმავე მიზნებისათვის, როდესაც არსებობს ერთობლივი სამუშაო კონტრაქტი საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დაარსებულ პირთან). ეს მოწყობილობებია:

გ.ა) პერსონალური კომპიუტერები, ტელეფაქსები, საბეჭდი მანქანები, ყველა სახის კამერები, ხმისა და გამოსახულების ჩამწერი საშუალებები, შესამოწმებელი და გასაზომი ინსტრუმენტები და აპარატურა (ოსილოგრაფები, ფირებისა და ვიდეოჩამწერების შესამოწმებელი სისტემები, მულტიმეტრები, ინსტრუმენტების ყუთები და ჩანთები, ექტოროსკოპები, ვიდეოგენერატორები და ა.შ.), გასანათებელი დანადგარები, საოპერატორო ნაწილები (კასეტები, ექსპონომეტრები, ლინზები, კომპასები, აკუმულატორები, ბატარეები, ბატარეების დამმუხტველები, მონიტორები, საათები, მიკროფონები, ტრანსფორმატორები, ჰაერის გამაცხელებლები, საკონდიციონერო და საევნტილაციო დანადგარები და სხვა);

გ.ბ) ტელესაკომუნიკაციო დანადგარები, როგორიცაა მიმღებ-გადამცემები, მისაერთებელი ტერმინალები, სატელიტური დამაკავშირებლები, სიხშირის გამომსხივებელი აუდიოდანადგარები;

გ.გ) ტელეკინოაპარატურა, ხმისა და გამოსახულების ჩამწერი და სარეპროდუქციო აპარატურა, სამონტაჟო დანადგარები, მუსიკა-

ლური ინსტრუმენტები, დეკორაციები, ასაწევი მასალები, ჰაერის გამოსაშრობები;

გ.დ) სპეციალური სატრანსპორტო საშუალებები, როგორიცაა სატელევიზიო გადამცემი, ასევე ვიდეოჩამწერი, ხმის ჩამწერი, სარეპროდუქციო, ნელმავალი, გამარათებელი და სატელევიზიო დანადგარების ნაწილებისათვის საჭირო სატრანსპორტო საშუალებები და სპეციალურად შექმნილი სხვა სატრანსპორტო საშუალებები;

დ) საქონელი, რომელიც სახელმწიფო ორგანოებს ან/და დაწესებულებებს დროებით, უსასყიდლოდ გადაეცათ სტიქიური უბედურებების, ავარიისა და კატასტროფების შედეგების სალიკვიდაციოდ;

ე) სასწავლო დამხმარე საშუალებები, მაიი სათადარიგო და დამხმარე ნაწილები და სამეცნიერო მოწყობილობები, აგრეთვე ხელსაწყოები, რომლებიც განკუთვნილია ასეთ დამხმარე საშუალებათა შენახვის, შემოწმების, რემონტის ან დაყალიბებისათვის, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა შემდეგი პირობა:

ე.ა) დროებით შემოტანილია დამტკიცებული დაწესებულების მიერ საკუთარი საჭიროებისათვის, არა უმეტეს წინასწარ განსაზღვრული რაოდენობისა და გამოიყენება მხოლოდ ასეთი დაწესებულების მიერ, მისი ზედამხედველობითა და პასუხისმგებლობით;

ე.ბ) არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

ე.გ) საბაჟო ტერიტორიაზე ყოფნის დროს რჩება ამ ტერიტორიის გარეთ დაარსებული პირის საკუთრებად;

ვ) სამეცნიერო სამედიცინო მოწყობილობები, მათი სათადარიგო და დამხმარე ნაწილები, აგრეთვე ხელსაწყოები, რომლებიც განკუთვნილია ასეთ მოწყობილობათა შენახვის, შემოწმების, რემონტის ან დაყალიბებისათვის, სამეცნიერო-კვლევითი ან სასწავლო მიზნებისათვის, იმ შემთხვევაში, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა შემდეგი პირობა:

ვ.ა) დროებით შემოტანილია დამტკიცებული დაწესებულების მიერ საკუთარი საჭიროებისათვის, არა უმეტეს წინასწარ განსაზღვრული რაოდენობისა და გამოიყენება მხოლოდ ასეთი დაწესებულების მიერ, მისი ზედამხედველობითა და პასუხისმგებლობით;

ვ.ბ) არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

ვ.გ) საბაჟო ტერიტორიაზე ყოფნის დროს რჩება ამ ტერიტორიის გარეთ დაარსებული პირის საკუთრებად;

ზ) სამედიცინო, ქირურგიული და ლაბორატორიული მოწყობილობები, რომლებიც განკუთვნილია საავადმყოფოებისა და სხვა სახის სამედიცინო დაწესებულებებისათვის, დიაგნოსტიკური ან

თერაპევტული მიზნებისათვის და გაგზავნილია განსაკუთრებული შემთხვევის საფუძველზე, უფასოდ;

თ) სატრანსპორტო საშუალებები, იმ შემთხვევაში, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა შემდეგი პირობა:

თ.ა) რეგისტრირებულია უცხო ქვეყნის ტერიტორიაზე;

თ.ბ) რეგისტრირებულია პირზე, რომელიც არ არის საქართველოს მოქალაქე, და გამოიყენება საქართველოს ტერიტორიაზე გადასაადგილებლად ამავე პირის მიერ;

ი) საქონელი დიპლომატიური, კულტურული, სამეცნიერო-კვლევითი, სპორტული, ტურისტული და გასართობი მიზნებისათვის, იმ შემთხვევაში, თუ საბაჟო ტერიტორიაზე ყოფნის დროს რჩება ამ ტერიტორიის გარეთ დაარსებული პირის საკუთრებად;

კ) შესაფუთი მასალები, ქერძოდ, საესე ან ცარიელი ფუთები, რომლებიც გამიზნულია საესე ან ცარიელი სახით დასაბრუნებლად. დროებით შემოტანილი ფუთები არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გათვალისწინებულია საქონლის ექსპორტი ქვეყნის საბაჟო ტერიტორიიდან".

მუხლი 42, ნაწილი 5. *"ამ მუხლის მე-4 ნაწილის მიზნებისათვის:*

ა) ტერმინი „ლონისძიება" ნიშნავს:

ა.ა) სავაჭრო, სამრეწველო, სოფლის მეურნეობის ან ქერამიკული ნაწარმის გამოფენას, ბაზრობას ან მსგავს საჩვენებელ გამოფენას;

ა.ბ) გამოფენას ან შეხვედრას, რომელიც ორგანიზებულია განათლების, ხელოვნების, სპორტის, მეცნიერების, კულტურის დონის ამაღლებისათვის;

ა.გ) სხვადასხვა საერთაშორისო ორგანიზაციების ჯგუფების შეხვედრას;

ა.დ) ოფიციალური ან ღირსშესანიშნავი ხასიათის წარმომადგენლობით შეხვედრას, გარდა გამოფენებისა, რომლებიც ორგანიზებულია ქერძო მიზნებისათვის, მაღაზიებსა და ბიზნეს-ცენტრებში საქონლის გასაყიდად;

ბ) ტერმინი „სასწავლო დამხმარე საშუალებები" ნიშნავს დამხმარე საშუალებებს, რომლებიც განკუთვნილია სასწავლო მიზნებისათვის ან პროფესიული წვრთნისათვის, როგორიცაა მოდელები, ინსტრუმენტები, აპარატები და ხელსაწყო მექანიზმები;

გ) ტერმინი „დამტკიცებული დაწესებულება" ნიშნავს ქერძო ან საჯარო სასწავლო ან პროფესიულ დაწესებულებას, რომელიც არ ითვალისწინებს მოგების მიღებას და რეგისტრირებულია შესაბამისი სახელმწიფო ორგანოს მიერ, რომელიც, როგორც სასწავ-

ლი ჯანმრთელობის საშუალებების მიმღები, გასცემს რწმუნებას დროებითი შეკოტანის რეჟიმზე;

დ) ტერმინი „სამეცნიერო სამედიცინო მოწყობილობა“ ნიშნავს ინსტრუმენტებს, აპარატებს და ხელსაწყო მექანიზმებს, რომლებიც გამოიყენება სამეცნიერო-კვლევითი ან სასწავლო მიზნებისათვის;

ე) ტერმინი „მოწყობილობის გაგზავნა განსაკუთრებული შემთხვევის საფუძველზე“ ნიშნავს ნებისმიერი სამედიცინო, ქირურგიული ან ლაბორატორიული მოწყობილობის გაგზავნას ისეთი საავადმყოფოს ან სხვა სახის სამედიცინო დაწესებულების მოთხოვნით, რომელსაც განსაკუთრებულად, აუცილებლად, სასწრაფოდ ესაჭიროება ასეთი მოწყობილობა;

ვ) ტერმინი „შესაფუთი მასალა“ ნიშნავს:

ვ.ა) საქონლის გარეგანი ან შინაგანი შეფუთვისათვის გამოყენებულ ან გამოსაყენებელ კონტეინერებს;

ვ.ბ) საშუალებებს, რომლებითაც საქონელი არის ან იქნება შეხვეული, შეკრული, მიბმული ან მიმაგრებული. აღნიშნულ საშუალებებში არ იგულისხმება შესაფუთი მასალა, როგორიცაა ნალანამჯა, ქალალდი, შუშაბამბა, ბურბუშელა და სხვა“.

გლოსარიუმი

ა

„100-პროცენტიანი ცვეთა“ — ამ კოდექსის კომენტირებისას გამოყენებული ტერმინი, რომელიც გულისხმობს შესყიდული, წარმოებული ან ლიზინგით მიღებული ძირითადი საშუალებების ღირებულების ერთდროულ გამოქვითვას სრული ოდენობით, ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 და მე-14 ნაწილების შესაბამისად.

ადმინისტრაციული აქტი — იხ. ***ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.*** ტერმინი „ადმინისტრაციული აქტი“ 2005 წლის 24 ივნისის კანონით შეიცვალა ტერმინით „ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი“ [კანონი „საქართველოს ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ“, მუხლი 1.1.ა].

ადმინისტრაციული ორგანო — ყველა სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის ორგანო ან დაწესებულება, საჯარო სამართლის იურიდიული პირი (გარდა პოლიტიკური და რელიგიური გაერთიანებებისა), აგრეთვე ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც კანონმდებლობის საფუძველზე ასრულებს საჯარო სამართლებრივ უფლებამოსილებებს [კანონი „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, მუხლი 2.1.ა].

ადმინისტრაციული წარმოება — "ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების, გამოცემისა და აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის გადაწყვეტის, აგრეთვე ადმინისტრაციული ხელშეკრულების მომზადების, დადების ან გაუქმების მიზნით" [კანონი „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, მუხლი 2.1.კ].

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი — "ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული სამართლებრივი აქტი" [კანონი „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, მუხლი 2.1.გ].

ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსო- — "წარმომადგენლობის პერსონალის წევრები, რომლებიც ადმინისტრაციულ-ტექნიკურ მომსახურებას უწევენ წარმომადგენლობას". ["ვენის კონვენცია დიპ-

ნალის წევრები ლომატიური ურთიერთობების შესახებ"];

აეროდრომი "მიწის ან წყლის ზედაპირის გარკვეული ფართობი (მასზე განლაგებული შენობებით, ნაგებობებითა და მოწყობილობებით), რომელიც მთლიანად ან ნაწილობრივ განკუთვნილია საჰაერო ხომალდების მიღების, მოძრაობისა და გაშვებისათვის". [საქართველოს საჰაერო კოდექსი, მუხლი 1];

აეროპორტი "საავიაციო საწარმო, რომელიც ახორციელებს საჰაერო გადაყვანა-გადაზიდვებს, საჰაერო ხომალდების მოძრაობას და ამ მიზნით აქვს აეროდრომი, აეროვაგზალი, აგრეთვე სხვა მიწისსედა ნაგებობები, მოწყობილობები და ჰყავს მომსახურე პერსონალი". [საქართველოს საჰაერო კოდექსი, მუხლი 1];

აზარტული თამაშობები „თამაშობები, რომელთა შედეგი მთლიანად ან ნაწილობრივ დამოკიდებულია შემთხვევითობაზე, ტარდება ბანქოს დასტის, კამათლის, სათამაშო ბორბლის (რულეტის) ან სათამაშო აპარატის მეშვეობით და მასში მონაწილეობა ფულადი მოგების შესაძლებლობას იძლევა" [საქართველოს კანონი „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ", მე-3 მუხლის „ა" ქვეპუნქტი].

აპორტიზაცია *(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* – ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების ღირებულების თანდათანობითი შემცირება ამ კოდექსის 183-ე მუხლის შესაბამისად [იხ. *ცვეთა* და *ამორტიზაცია (ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით)*].

ამორტიზაცია *(ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით)* – „არამატერიალური აქტივის ცვეთის თანხის სისტემატური ჩამოწერა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში." [ბასს 38 – „არამატერიალური აქტივები", პუნქტი 7]

ამხანაგობა იხ. *„ერთობლივი საქმიანობა"* და *„ბინის მესაკუთრეთა ამხანაგობა"*.

ანაბარი "ფულადი თანხის შეტანით (ანაბარი) საკრედიტო დაწესებულება მოიპოვებს მასზე საკუთრების უფლებას და ვალდებულია ვადის დადგომისას იმავე ვალუტაში დააბრუნოს მიღებული თანხა." [საქარ-

თეელოს სამოქალაქო კოდექსის 874-ე მუხლი];

ანგარიშსწორება – "ანგარიშსწორების ხელშეკრულებით საკრედიტო დაწესებულება ვალდებულია თავისი კლიენტის სანგარიშსწორებო ანგარიშიდან აწარმოოს გადახდები, ანგარიშზე არსებული თანხების ფარგლებში და შემოსული თანხები ჩარიცხოს ანგარიშზე. შესაძლებელია ანგარიშის მფლობელის მითითების საფუძველზე იგივე ოპერაციები განხორციელდეს ნაღდი ფულით". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 859-ე მუხლი];

არაამორტიზებადი ძირითადი საშუალება – იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 37-ე ნაწილი.

არაეკონომიკური საქმიანობა – *(საქმიანობა, რომელიც არ განეკუთვნება ეკონომიკურ საქმიანობას)* – იხ. ამ კოდექსის მე-13 მუხლის მე-2 ნაწილი;

არამატერიალური აქტივი – *(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* – იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 27-ე ნაწილი.

არამატერიალური აქტივი – *(ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით)* – „2. არამატერიალური აქტივი არის მომსახურების გაწევის ან საქონლის წარმოების, მიწოდების, სხვებზე იჯარით გადაცემის ან ადმინისტრაციული მიზნებისთვის ფლობილი იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი ფიზიკური ფორმის გარეშე. აქტივი არის რესურსი:

(ა) რომელსაც წარსული მოვლენების შედეგად აკონტროლებს საწარმო;

(ბ) რომლისგანაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა.

3. ბასს 38-ით მოითხოვება, რომ საწარმომ აღიაროს არამატერიალური აქტივი (თვითღირებულებით) მხოლოდ მაშინ, თუ:

(ა) მოსალოდნელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა; და

(ბ) შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

ეს მოთხოვნა ვრცელდება ყველა აქტივზე, მიუხედავად იმისა, ეს აქტივი შესყიდულია თუ საწარმოს შიგნით არის წარმოქმნილი.“ [ბასს 38, „არამატერიალური აქტივები“]

არაპირდაპირი გადასახადი — იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-14 ნაწილი.

არარეზიდენტი — იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-6 ნაწილი;

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი — “იურიდიული პირი, რომლის მიზანსაც არ შეადგენს სამეწარმეო საქმიანობა,შეიძლება არსებობდეს როგორც კავშირი (ასოციაცია) ან ფონდი. სამეწარმეო საქმიანობა, რომელიც ატარებს დამხმარე ხასიათს და ემსახურება საერთო მიზანს, არ ცვლის არაკომერციული იურიდიული პირის ხასიათს. ასეთი საქმიანობის შედეგად მიღებული მოგების განაწილება კავშირის წევრებსა და ფონდის შემომწირველებს შორის დაუშვებელია”. [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 30-ე მუხლის პირველი ნაწილი];

არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობა — იხ. ამ კოდექსის მე-13 მუხლის მე-5, მე-6 და მე-7 ნაწილები;

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა — იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 33-ე ნაწილი;

არასრულწლოვანი — “პირი, რომელსაც 18 წელი არ შესრულებია’ [კანონები: „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, მუხლი 12 და „საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი“, მუხლი 44].

არსებული ხელშეკრულება — იხ. ამ კოდექსის 171-ე მუხლის კომენტარის მე-2 ნაწილი.

არქეოლოგიური გათხრები — “არქეოლოგიური ძეგლის გამოვლენის მიზნით ჩატარებული მიწის ან წყალქვეშა სამუშაოები, რომელთა მიზანია მატერიალური ნაშთების მოკვლევა, ადგილზე ფიქსაცია, აღწერა, ლაბორატორიებსა და საცავებში გადატანა, დამუშავება-გაანალიზება და შესაბამისი სამეცნიერო-დოკუმენტური ანგარიშის მომ-

ზადება". [საქართველოს კანონი "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ", მუხლი 3];

აუღიარებლობა მოგების ან ზარალის — იხ. ამ კოდექსის 212-ე მუხლი.

აქტივების დირებულება — იხ. ამ კოდექსის 211-ე მუხლი.

აქცია — "აქცია არის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებს პარტნიორის (აქციონერის) მიმართ და აქციონერის უფლებებს სააქციო საზოგადოებაში". ["მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის 51-ე მუხლი];

აქციზით დაბეგვრის ობიექტი — იხ. ამ კოდექსის 254-ე მუხლი;

აქციზით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა — იხ. ამ კოდექსის 256-ე მუხლი;

აქციზური მარკები — იხ. ამ კოდექსის 263-ე მუხლი;

აღიარებული ზედმეტად გადახდილი თანხა — იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 22-ე ნაწილი.

აღიარებული საგადასახადო დავალიანება — იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 25-ე ნაწილი.

აღიარებული საგადასახადო გალდებულება — იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 23-ე ნაწილი.

აღმჭურველი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი — "ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომელიც დაინტერესებულ მხარეს ანიჭებს რაიმე უფლებას ან სარგებელს" [კანონი „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი", მუხლი 2.1.ვ].

აღნაგობა — "მიწის ნაკვეთი შეიძლება სხვა პირს გადაეცეს ვადიან სარგებლობაში ისე, რომ მას ჰქონდეს ამ ნაკვეთზე ან მის ქვეშ რაიმე ნაგებობის აღმართვის უფლება, ასევე ამ უფლების გასხვისების, მემკვიდრეობით გადაცემის, თხოვების, გაქირავების უფლება (აღნაგობის უფლება)". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 233-ე მუხლი];

ბ

ბავშვი — "პირი, რომელსაც 18 წელი არ შესრულებია" [ორგანული კანონი „საქართველოს მოქალაქეობის შესახებ", მუხლი 16].

ბე — "ფულადი თანხა, რომელსაც ხელშეკრულების ერთი მხარე აძლევს მეორე მხარეს და ამით დასტურდება ხელშეკრულების დადების ფაქტი". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 421-ე მუხლი];

ბინგო — „ჯგუფური თამაშობა, რომელშიც რიცხვითი ბარათების ან ელექტროტაბლოს მეშვეობით ფიქსირდება მოგება, სპეციალური მოწყობილობიდან ამოსული რიცხვითი კომბინაციების დამთხვევით და მოგება განისაზღვრება საპრიზო ფონდის ოდენობიდან. ბინგო ტარდება სპეციალურად მოწყობილ შენობაში და მასში მონაწილეთა მაქსიმალური რაოდენობა განისაზღვრება შენობაში არსებული სათამაშო ადგილების რაოდენობით" [საქართველოს კანონი „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ", მე-3 მუხლის „ო.ბ" ქვეპუნქტი].

ბინის მესაკუთრეთა ამხანაგობა — "ინდივიდუალურ მესაკუთრეთა ერთობლიობა, რომელიც არ წარმოადგენს იურიდიულ პირს' [კანონი „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი", მუხლი 216].

გ

გადაზღვევა — "ოპერაცია ორ სადაზღვეო კომპანიას შორის, რომლის დროსაც დაზღვევის (გადაზღვევის) ხელშეკრულებით ერთ-ერთი მხარე თავის თავზე იღებს რის-

კის ნაწილს სადაზღვეო პრემიის გადახდის სანაცვლოდ". ["დაზღვევის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლი];

გადასახადების ადმინისტრირება იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-4 ნაწილი.

გადასახადების მიხედვით დავალიანებათა დაფარვის წესი იხ. ამ კოდექსის 74-ე მუხლი.

გადასახადის გადამხდელი იხ. ამ კოდექსის 38-ე მუხლი.

გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-2 ნაწილი.

გადასახადის თანხების დარიცხვა იხ. ამ კოდექსის 68-ე მუხლი.

გადასახადისაგან განთავისუფლება და საგადასახადო შეღავათი იხ. ამ კოდექსის 65-ე მუხლი.

გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურები იხ. ამ კოდექსის XV თავი.

გადაუდებელი საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება — იხ. ამ კოდექსის 114-ე მუხლი.

გამოქვითვა — ერთობლივი შემოსავლის შემცირება იმ ხარჯებით, რომლებიც დაკავშირებულია ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან და რომლებითაც ამ კოდექსით დასაშვებია ასეთი შემცირება [იხ. ამ კოდექსის XXV თავი].

განძი — აღმოჩენილი "საგანი, რომელიც ისე დიდხანს იყო დაფლული, რომ შეუძლებელია მისი მესაკუთრის დადგენა". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 192-ე მუხლი];

გარიგება — "ცალმხრივი, ორმხრივი ან მრავალმხრივი ნების გამოვლენა, რომელიც მიმართულია სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობის, შეცვლის ან შეწყვეტისაკენ". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 50-ე მუხლი];

გასვლითი საგადასახადო შემოწმება — იხ. ამ კოდექსის 113-ე მუხლი.

გასხვისების ზოლი — "რკინიგზის მფლობელობაში არსებული მიწის ვაკისი, რომელზედაც განლაგებულია ხელოვნური და სახაზო-სალიანდაგო ნაგებობები, რკინიგზის ელექტრომომარაგებისა და კავშირგაბმულობის მოწყობილობები, რკინიგზის სადგურები, დამცავი ტყე-ნარგაევები და რკინიგზის ფუნქციონირებისათვის საჭირო შესაბამისი ობიექტები და რკინიგზის სტრუქტურული ერთეულები". [საქართველოს სარკინიგზო კოდექსის მე-2 მუხლი];

გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმება — იხ. ამ კოდექსის მე-113 მუხლის მე-5 ნაწილი.

გირავნობა "მოვალის ან მესამე პირის მოძრავი ნივთი ან/და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომლის გადაცემაც სხვა პირთათვის დასაშვებია, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს როგორც ფულადი ისე არაფულადი მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებად ისე, რომ კრედიტორი (მოგირავნე) იძენს უფლებას, დაიკმაყოფილოს მოთხოვნა დაგირავებული ქონების (გირავნობის საგნის) ხარჯზე, მოვალის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში" (ძალაშია 2006 წლის 1 მარტიდან). [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 254-ე მუხლი];

გრანტი „1. გრანტი არის გრანტის გამცემის (დონორის) მიერ გრანტის მიმღებისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული მიზნობრივი სახსრები ფულადი ან ნატურალური ფორმით, რომლებიც გამოიყენება კონკრეტული ჰუმანური, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კვლევითი, ჯანმრთელობის დაცვის, კულტურული, სპორტული, ეკოლოგიური და სოციალური პროექტების, აგრეთვე სახელმწიფოებრივი ან საზოგადოებრივი მნიშვნელობის პროგრამების განხორციელებისათვის.

2. გრანტად არ ჩაითვლება სამეწარმეო და პოლიტიკური მიზნების მისაღწევად გაცემული სახსრები" [საქართველოს კანონი „გრანტების შესახებ", მუხლი 2].

გრანტის გამცემი „გრანტის გამცემი (დონორი) შეიძლება იყოს:

1. საერთაშორისო საქველმოქმედო, ჰუმანიტარული და სხვა საზოგადოებრივი ორგანიზაცია (მათ შორის, საერთაშორისო სპორტული ასოციაცია, ფედერაცია და კომიტეტი), საფინანსო-საკრედიტო ინსტიტუტი, უცხო ქვეყნის მთავრობა ან მისი წარმომადგენლობა, აგრეთვე უცხოეთის სამეწარმეო (თუ გრანტის მიმღები სახელმწიფოა) და არასამეწარმეო იურიდიული პირი (ფონდი) (25.03.2005, №1166);

2. საქართველოს ის არასამეწარმეო იურიდიული პირი (ფონდი, პროგრამა), რომლის ძირითადი საწესდებო მიზანია ქონების დაგროვება საქველმოქმედო, სოციალური, კულტურული, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კელევითი ან საზოგადოებრივად სასარგებლო სხვა საქმიანობის ხელშეწყობის მიზნით."

[საქართველოს კანონი „გრანტების შესახებ“, მუხლი 3]

გრანტის მიმღები „გრანტის მიმღები შეიძლება იყოს:

1. საქართველოს სახელმწიფო საქართველოს პრეზიდენტის მიერ უფლებამოსილი ორგანოს (ორგანიზაციის) სახით;

2. საქართველოს სახელმწიფო ხელისუფლებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანო;

3. საქართველოს რეზიდენტი ან არარეზიდენტი არასამეწარმეო იურიდიული პირი, მისი წარმომადგენლობა, ფილიალი, განყოფილება;

4. საქართველოს მოქალაქე.“ [საქართველოს კანონი „გრანტების შესახებ“, მუხლი 4]

გრძელვადიანი კონტრაქტი იხ. ამ კოდექსის 207-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

დ

დაზღვევა “ურთიერთობა, რომელიც მყარდება ფიზიკური და იურიდიული პირების პირადი და ქონებრივი ინტერესების დასაცავად სადაზღვეო შენატანებით (სადაზღვეო პრემიით) ფორმირებული ფულადი ფონდებისა და კანონმდებლობით ნებადართული სხვა წყაროების ხარჯზე, გარკვეული გარემოებების (სადაზღვევო შემთხვევების) დადგომისას”. [“დაზღვევის შესახებ” საქართველოს კანონის მე-2 მუხლი];

დათვალიერება იხ. ამ კოდექსის 109-ე მუხლი.

დამცავი ზონა “რკინიგზის ნაგებობების, მოწყობილობებისა და სხვა ობიექტების დაცვის, მიწის ვაკისის სიმკვრივისა და მდგრადობის უზრუნველსაყოფად საჭირო მიწის ნაკვეთი, აგრეთვე მისი მომიჯნავე მცოცავი მიწა”. [საქართველოს სარკინიგზო კოდექსის მე-2 მუხლი];

დანაკლისი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილი.

დარიცხვის მეთოდი იხ. ამ კოდექსის 203-ე, 204-ე და 205-ე მუხლები.

დასაბეგრი მოგება იხ. ამ კოდექსის 170-ე მუხლი.

დასაბეგრი შემოსავალი იხ. ამ კოდექსის 166-ე მუხლი.

დასახლება "განსახლების განსხვავებული ფორმების (ტიპების) საერთო სახელწოდება (ქალაქი, დაბა, თემი, სოფელი)". ["სივრცითი მოწყობისა და ქალაქთმშენებლობის საფუძვლების შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლი];

დაქირავებით მუშაობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლი;

დაშვება ტერიტორიებზე ან/და შენობა-ნაგებობებში იხ. ამ კოდექსის 115-ე მუხლი.

დაცული ტერიტორია "ბიოლოგიური მრავალფეროვნების, ბუნებრივი რესურსებისა და ბუნებრივ გარემოში ჩართული კულტურული ფენომენების შესანარჩუნებლად განსაკუთრებული მნიშვნელობის მქონე სახმელეთო ტერიტორია და (ან) აკვატორია,რომლის დაცვა და მართვა ხორციელდება გრძელვადიან და მყარ სამართლებრივ საფუძველზე. [საქართველოს კანონი "დაცული ტერიტორიების სისტემის შესახებ"];

დაცული ტერიტორიების საერთაშორისო ქსელი ბიოსფერული რეზერვატების, მსოფლიო მემკვიდრეობის უბნების და საერთაშორისო მნიშვნელობის ჭარბტენიანი ტერიტორიების დაცვის, დაკვირვების, ზრუნვისა და ფინანსური ხელშეწყობის სტატუსის მქონე დაცული ტერიტორიების ქსელები". [საქართველოს კანონი "დაცული ტერიტორიების სისტემის შესახებ"];

დაწესებულება ეს ტერმინი საქართველოს საკანონმდებლო აქტით ცალსახად განმარტებული არ არის. იმის მიხედვით, თუ რა კონტექსტში გამოიყენება იგი სხვადასხვა საკანონმდებლო აქტში, შეიძლება დავასკვნათ, რომ დაწესებულება არის საქართველოს ან სხვა ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ნებისმიერი წარმონაქმნი (მიუხედავად მისი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმისა), რომლის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა, ფუნქცია და მიზანი შეიძლება გამოვარკვიოთ მხოლოდ ამ ტერმინის გამო-

ყენების კონტექსტის მიხედვით. მაგალითად, „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ კანონის მე-4 მუხლის თანახმად, დაწესებულება არის საჯარო ან სახელმწიფოებრიეი მიზნების განსახორციელებლად სახელმწიფო ქონების (ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი აღმასრულებელი ორგანოს მიერ დაფუძნების შემთხვევაში – ავტონომიური რესპუბლიკის ქონების) განკერძოების გზით შექმნილი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი.

დახლი ან არასტაციონარული სავაჭრო ადგილი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 41-ე ნაწილი.

დევნილი იხ. „იძულებით გადაადგილებული პირი“.

დივიდენდი *(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* – იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-11 ნაწილი.

დივიდენდი *(ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით)* – კაპიტალის მესაკუთრეებზე მოგების განაწილება საკუთარ კაპიტალში ინვესტირებული წილის პროპორციულად კაპიტალის კლასის მიხედვით“ [ბასს 18 – „ამონაგები“, პუნქტი 5].

დიპლომატიური პერსონალის წევრები წარმომადგენლობის პერსონალის წევრები, რომლებთაც გააჩნიათ დიპლომატიური სტატუსი“. [“ვენის კონვენცია დიპლომატიური ურთიერთობების შესახებ”];

დისკრეციული უფლებამოსილება უფლებამოსილება, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირს ანიჭებს თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება [კანონი „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, მუხლი 2.1.ლ]. დისკრეციული უფლებამოსილების განმახორციელებელს კანონი აკისრებს შემდეგ ვალდებულებას [იქვე, მუხლები: 6, 7]: იგი ვალდებულია ეს უფლებამოსილება განახორციელოს კანონით დადგენილ ფარგლებში და მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის მისაღწევადაც მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება; დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლე-

ბა გამოიცეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისთვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა; დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა.

დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი — იხ. ამ კოდექსის 225-ე მუხლი;

დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა — იხ. ამ კოდექსის 245-ე მუხლის მე-2 ნაწილი;

დღგ-ით დასაბეგრი იმპორტის თანხა — იხ. ამ კოდექსის 229-ე მუხლი;

დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა — იხ. ამ კოდექსის 227-ე მუხლი;

დღგ-ის საანგარიშო პერიოდი — იხ. ამ კოდექსის 250-ე მუხლი;

დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა — იხ. ამ კოდექსის 247-ე მუხლი;

ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ქონება — "ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები, რომლებიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, აგრეთვე დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები და დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებები, რომლებიც განკუთვნილია ეკონომიკური საქმიანობისათვის". [საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 22 აპრილის № 279 ბრძანება "ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე];

ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებები "საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალებების საქართველოში შემოტანისა და საქართველოდან გატანის განსაკუთრებული პირობები, რომლებიც დაწესებულია საქართველოს ეკონომიკური ინტერესებიდან გამომდინარე და შეიძლება შეიცავდეს კვოტირებას, ლიცენზირებას, მინიმალური და მაქსიმალური ფასების დაწესებას, აგრეთვე მსოფლიო მეურნეობასთან საქართველოს ეკონომიკის ურთიერთკავშირის რეგულირების სხვა ღონისძიებებს". [საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-5 მუხლი];

ეკონომიკური სამსახურის ვადა იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 30-ე ნაწილი.

ეკონომიკური საქმიანობა იხ. ამ კოდექსის მე-13 მუხლის პირველი ნაწილი;

ერთობლივი საქმიანობა (ამხანაგობა) ორი ან რამდენიმე პირის ერთობლიობა, რომლებიც ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) ხელშეკრულებით კისრულობენ ერთობლივად მოქმედების ვალდებულებას საერთო სამეურნეო ან სხვა მიზნების მისაღწევად ხელშეკრულებით განსაზღვრული საშუალებებით, იურიდიული პირის შეუქმნელად [კანონი „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი", მუხლი 930].

ერთობლივი შემოსავალი იხ. ამ კოდექსის 173-ე მუხლი.

ექსპერტი „1. ექსპერტი არის პირი, რომელსაც აქვს სპეციალური ცოდნა მეცნიერების, ტექნიკის, ხელოვნების ან ხელობის დარგში და რომელიც გამომძიებელმა, პროკურორმა ან სასამართლომ, ბრალდებულმა, დამცველმა, დაზარალებულმა დანიშნა სპეციალური გამოკვლევის ჩასატარებლად და სისხლის სამართლის საქმეზე საჭირო გარემოებათა შესახებ დასკვნის შესადგენად. 2. ექსპერტად შეიძლება დაინიშნოს ნებისმიერი პირი, რომელსაც აქვს სპეციალური ცოდნა, მუშაობს საექსპერტო დაწესებულებაში ან აქვს ლიცენზია.

3. ექსპერტის გამოძახება, დანიშვნა და ექსპერტიზის ჩატარება ხდება 356-374-ე მუხლებით დადგენილი წე-

სით.

4. სამართლებრივ საკითხთა გადასაწყვეტად ექსპერტიზა არ ტარდება.

5. ექსპერტიზა უნდა დაინიშნოს იმისდა მიუხედავად, აქვს თუ არა სპეციალური ცოდნა გამომძიებელს, პროკურორს ან მოსამართლეს.

6. ექსპერტის დასკვნის მოპოვების უფლება აქვს მხარესაც. ამ შემთხვევაში მხარე ექსპერტის დასკვნას წარუდგენს გამომძიებელს, პროკურორს ან სასამართლოს და მოითხოვს მის მონაწილეობას საქმის შემდგომ წარმოებაში. დაცვის მიერ ჩატარებულ ექსპერტიზას სახელმწიფო არ ანაზღაურებს. ორგანო, რომელიც პროცესს აწარმოებს, მხარეს უნდა წარუდგინოს ნივთიერი მტკიცებულებანი და საექსპერტო გამოკვლევის სხვა ობიექტები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა ისინი უნდა გადაეცეს გამომძიებლის, პროკურორის ან სასამართლოს მიერ დანიშნულ ექსპერტს. მხარეს უფლება აქვს მოითხოვოს საექსპერტო კომისიის შექმნა, რომლის შემადგენლობაშიც შეიძლება შევიდეს მის მიერ შეთავაზებული ექსპერტი.“ [საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი, მუხლი 96].

ექსპერტიზა იხ. ამ კოდექსის 116-ე მუხლი.

ვ

ვალდებული პირი საქართველოს საგადასახადო კოდექსისთვის პირი, რომელსაც ამა თუ იმ მიზეზის გამო ეკისრება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება. ასეთი პირია, მაგალითად, საგადასახადო აგენტი, გარდაცვლილი პირის მემკვიდრე, ქმედუუნარო პირის მეურვე და სხვ.

ზ

ზოგადი ანალიტიკური პროცედურები იხ. ამ კოდექსის 105-ე მუხლი.

ზოგიერთი სახის საქმიანობის აღრიცხვა იხ. ამ კოდექსის 94-ე მუხლი.

ზედნადები გადაზიდვის ხელშეკრულება, რომელიც წერილობით ფორმდება რკინიგზასა და ტვირთგამგზავნს (ტვირთმიმღებს) შორის, თან ახლავს ტვირთს მისი მსვლელობის მთელ გზაზე და შეიცავს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით და ამ კანონით გათვალისწინებულ მონაცემებს ტვირთის გადაზიდვის შესახებ". [საქართველოს სარკინიგზო კოდექსის მე-2 მუხლი];

თ

თამასუქი "ფასიანი ქაღალდი, დოკუმენტი, რომლითაც მისი გამცემი პირი კისრულობს უპირობო ვალდებულებას გადაიხადოს თამასუქში ნაჩვენები თანხა პირადად ან სხვა პირს ავალებს მის გადახდას". [საქართველოს კანონი "თამასუქის შესახებ"];

თანამფლობელობა იხ. ამ კოდექსის 206-ე მუხლი.

თხოვება "თხოვების ხელშეკრულებით გამნათხოვრებელი კისრულობს ვალდებულებას გადასცეს მონათხოვრეს ქონება დროებით უსასყიდლო სარგებლობისათვის". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 615-ე მუხლი];

ი

იდენტური საქონელი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-16 ნაწილი.

ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგი [კანონი „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი", მუხლი 2.1.დ].

ინდივიდუალური მეწარმე — ინდივიდუალური საწარმოს მფლობელი ფიზიკური პირი, რომლის სამეწარმეო საქმიანობისათვის აუცილებელია სამეწარმეო წესით მოწყობილი ორგანიზაცია, მოწესრიგებული საკასო და საბუღალტრო საქმე [კანონი „მეწარმეთა შესახებ", მუხლი 2.2].

ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი — ერთჯერადი აქტი, რომელიც მიიღება/გამოიცემა მხოლოდ ნორმატიული აქტის საფუძველზე, მის მიერ დადგენილ ფარგლებში და მასვე უნდა შეესაბამებოდეს [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ", მუხლი 2.4].

ინვალიდი — იხ. „შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირი". 2001 წლის 20 იენისის კანონით „ინვალიდთა სოციალური დაცვის შესახებ" ტერმინი „ინვალიდი" შეიცვალა ტერმინით „შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირი".

ინვენტარიზაცია — იხ. ამ კოდექსის 110-ე მუხლი.

ინფორმაციის არსებითობა — იხ. ამ კოდექსის 104-ე მუხლის მე-6 ნაწილის „ა" ქვეპუნქტის კომენტარი.

იპოთეკა — "უძრავი ნივთი შეიძლება მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად ისე იქნეს გამოყენებული (დატვირთული), რომ კრედიტორს მიეცეს უფლება, სხვა კრედიტორებთან შედარებით პირველ რიგში მიიღოს თავისი მოთხოვნის დაკმაყოფილება ამ ნივთიდან (იპოთეკა)". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 286-ე მუხლი];

იურიდიული პირი — *(საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით)* – „განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად შექმნილი საკუთარი ქონების მქონე ორგანიზებული წარმონაქმნი, რომელიც თავისი ქონებით დამოუკიდებლად აგებს პასუხს და საკუთარი სახელით იძენს უფლებებსა და მოვალეობებს, დებს გარიგებებს და შეუძლია სასამართლოში გამოვიდეს მოსარჩელედ და მოპასუხედ". იურიდიულ პირს ეძღვნება საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 24-ე – 49-ე მუხლები.

იძულებით გადაადგილებული პირი — „იძულებით გადაადგილებულ პირად – დევნილად ჩაითვლება საქართველოს მოქალაქე ან საქართველოში მუდმივად მცხოვრები მოქალაქეობის არმქონე პირი, რომელიც იძულებული გახდა დაეტოვებინა

თავისი მუდმივი საცხოვრებელი ადგილი და გადაადგილებულიყო საქართველოს ტერიტორიის ფარგლებში იმ მიზეზით, რომ საფრთხე შეექმნა მის ან მასთან მცხოვრები ოჯახის წევრის სიცოცხლეს, ჯანმრთელობას ან თავისუფლებას უცხო ქვეყნის აგრესიის, შიდა კონფლიქტის ან ადამიანის უფლებების მასობრივი დარღვევის გამო ან ამ კანონის მე-2 მუხლის მე-11 პუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში“ [კანონი „იძულებით გადაადგილებულ პირთა – დევნილთა შესახებ“, მუხლი 1]. „დევნილს დაოჯახების შემთხვევაში უნარჩუნდება დევნილის სტატუსი. თუ ორივე ან ერთ-ერთი მშობელი არის დევნილი, ბავშვს შეიძლება მიენიჭოს დევნილის სტატუსი მშობლების თანხმობის საფუძველზე“ [იქვე, მუხლი 2.11].

იჯარა “იჯარის ხელშეკრულებით მეიჯარე მოვალეა გადასცეს მოიჯარეს განსაზღვრული ქონება დროებით სარგებლობაში და საიჯარო დროის განმავლობაში უზრუნველყოს ნაყოფის მიღების შესაძლებლობა, თუ იგი მიღებულია მეურნეობის სწორი გაძღოლის შედეგად შემოსავლის სახით. მოიჯარე მოვალეა გადაუხადოს მეიჯარეს დათქმული საიჯარო ქირა. საიჯარო ქირა შეიძლება განისაზღვროს როგორც ფულით, ისე ნატურით. მხარეებს შეუძლიათ შეთანხმდნენ საიჯარო ქირის განსაზღვრის სხვა საშუალებებზედაც“. [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 581-ე მუხლი];

კ

კავშირი “იურიდიული პირი, რომელშიც საერთო მიზანს ისახავს რამდენიმე პირი და მისი არსებობა დამოუკიდებელია მასში წევრთა შემადგენლობის ცვლილებისაგან“. [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-2 ნაწილი];

კაზინო (სათამორინე) „სპეციალური სათამაშო დაწესებულება, სადაც სათამაშო ბორბლის (რულეტის), ბანქოს, სათამაშო მაგიდების, კამათლების, სათამაშო აპარატებისა და სხვა ინვენტარის საშუალებით ხორციელდება ფულადი მოგების გათამაშება“ [საქართველოს კანონი „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“, მე-3 მუხლის „გ“

ქვეპუნქტი].

კალენდარული წელი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 34-ე ნაწილი.

კამერალური საგადასახადო შემოწმება იხ. ამ კოდექსის 112-ე მუხლი.

კანონიერი (უნდა იყოს: „კანონისმიერი“ – ი. შავიშვილი) *წარმომადგენელი* იხ. ამ კოდექსის 43-ე მუხლი.

კანონით მემკვიდრეები „კანონით მემკვიდრეობის დროს თანასწორი წილის უფლებით მემკვიდრეებად ითვლებიან:

I. პირველ რიგში - გარდაცვლილის შვილები, გარდაცვლილის შვილი, რომელიც მისი სიკვდილის შემდეგ დაიბადა, მეუღლე, მშობლები (მშვილებლები).

ნაშვილები და მისი შთამომაელები, როგორც მშვილებლის ან მისი ნათესავების მემკვიდრეები, გათანაბრებულნი არიან მშვილებლის შვილებთან და მათ შთამომავლებთან. ნაშვილები აღარ მიიჩნევა კანონით მემკვიდრედ მისი მშობლებისა და აღმავალი ხაზის სხვა ღვიძლი ნათესაეების, აგრეთვე დებისა და ძმების გარდაცვალების შემდეგ.

შვილიშვილები, შვილიშვილის შვილებისა და ამ უკანასკნელთა შვილები კანონით მემკვიდრეებად ჩაითვლებიან, თუ სამკვიდროს გახსნის დროისათვის ცოცხალი აღარ არის მათი მშობელი, რომელიც მამკვიდრებლის მემკვიდრე უნდა ყოფილიყო, და თანასწორად იღებენ იმ წილს, რომელიც კანონით მემკვიდრეობის დროს მათ გარდაცვლილ მშობელს ერგებოდა.

შვილიშვილები, შვილიშვილის შვილებისა და ამ უკანასკნელთა შვილები ვერ გახდებიან მემკვიდრეები, თუ მათმა მშობლებმა უარი თქვეს სამკვიდროს მიღებაზე. მშვილებელი და მისი ნათესავები, როგორც ნაშვილებისა და მისი შთამომავლობის მემ-

კვიდრეები, გათანაბრებულნი არიან ნაშვილების მშობლებსა და სხვა ღვიძლ ნათესავებთან. ნაშვილების მშობლებს, აღმაეალი ხაზის სხვა ღვიძლ ნათესავებსა და და-ძმებს აღარ ეკუთვნით კანონით მემკვიდრეობა ნაშვილების ან მისი შთამომავლების გარდაცვალების შემდეგ.

II. მეორე რიგში - გარდაცვლილის დები და ძმები. მამკვიდრებლის დისწულები და ძმისწულები და მათი შვილები კანონით მემკვიდრეებად ითვლებიან, თუ სამკვიდროს გახსნის დროისათვის ცოცხალი აღარ იყო მათი მშობელი, რომელიც მამკვიდრებლის მემკვიდრე იქნებოდა. ისინი თანასწორად იღებენ სამკვიდროს იმ წილს, რომელიც კანონითი მემკვიდრეობის დროს მათ გარდაცვლილ მშობლებს ერგებოდა.

III. მესამე რიგში - ბებია და პაპა, ბებიის დედ-მამა და პაპის დედ-მამა, როგორც დედის, ისე მამის მხრიდან. ბებიის დედ-მამა და პაპის დედ-მამა კანონით მემკვიდრეებად ითვლებიან, თუ სამკვიდროს გახსნის დროისათვის ბებია და პაპა ცოცხლები აღარ არიან.

IV. მეოთხე რიგში - ბიძები (დედის ძმა და მამის ძმა), დეიდები და მამიდები.

V. მეხუთე რიგში - ბიძაშვილები, დეიდაშვილები და მამიდაშვილები, ხოლო, თუ ეს უკანასკნელნი არ არიან, მაშინ - მათი შვილები." [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 1336].

კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი

აქტი, რომლის საფუძველიც არის საკანონმდებლო აქტი და რომლის „მიღება (გამოცემა) შეიძლება მხოლოდ საკანონმდებლო აქტის შესასრულებლად და იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის გათვალისწინებული საკანონმდებლო აქტით. მასში მითითებული უნდა იყოს, რომელი საკანონმდებლო აქტის საფუძველზე და რომლის შესასრულებლად იქნა მიღებული (გამოცემული) იგი". გამონაკლისია საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულება, რომლის გამოცემა, პრეზიდენტის კომპეტენციის ფარგლებში, შეიძლება იმ შემთხვევაშიც, თუ საკანონმდებლო აქტით შესაბამისი საკითხი არ არის მოწესრიგებული [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ", მუხლი 18].

კაპიტალიზებადი ხარჯები იხ. ამ კოდექსის 182-ე მუხლის კომენტარის I ნაწილი.

კომანდიტური საზოგადოება *(კს)* – საზოგადოება, რომელშიც რამდენიმე პირი ერთობლივად, ერთიანი საფირმო სახელწოდებით ეწევა არაერთჯერად და დამოუკიდებელ მეწარმეობას, თუ ერთი ან რამდენიმე პარტნიორის პასუხისმგებლობა საზოგადოების კრედიტორების წინაშე განსაზღერული საგარანტიო თანხის გადახდით შემოიფარგლება (კომანდიტები), ხოლო სხვა პარტნიორების პასუხისმგებლობა შესღუდული არ არის (პერსონალურად პასუხისმგებელი პარტნიორები – კომპლემენტარები). კომპლემენტარები შეიძლება იყვენენ მხოლოდ ფიზიკური პირები [კანონი „მეწარმეთა შესახებ", მუხლი 34].

კომპენსაცია იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 39-ე ნაწილი;

კონსამენტი დოკუმენტი, რომლითაც განისაზღერება სამართლებრივი ურთიერთობა ტვირთის გადამზიდავსა და მიმღებს შორის და რომელშიც აღნიშნულია ტვირთის ყველა რეკვიზიტი (საზღვაო ზედნადები)." [საქართველოს საზღვაო კოდექსი];

კონსტიტუციური შეთანხმება შეთანხმება, „რომელსაც საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალურ მართლმადიდებელ ეკლესიასთან საქართველოს სახელით დებს საქართველოს პრეზიდენტი" [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ", მუხლი 9[2]].

კოოპერატივი წევრთა შრომით საქმიანობაზე დაფუძნებული ან წევრთა მეურნეობის განვითარებისა და შემოსავლის გადიდების მიზნით შექმნილი საზოგადოება, რომლის ამოცანაა წევრთა ინტერესების დაკმაყოფილება და იგი მიმართული არ არის უპირატესად მოგების მიღებაზე. კოოპერატივი თავისი ვალდებულებების გამო კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს მხოლოდ თავისი ქონებით [კანონი „მეწარმეთა შესახებ", მუხლი 60].

კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 228-ე მუხლის მე-4 ნაწილი;

კულტურის მოძრავი ძეგლი — "მატერიალური კულტურის ძეგლი, რომელსაც გადაადგილება არ უცვლის იმ თვისებას, რომლის გამოც მას მიენიჭა მოძრავი ძეგლის სტატუსი და არ წარმოადგენს კულტურის უძრავი ძეგლის განუყოფელ ნაწილს." [საქართველოს კანონის "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ", მუხლი 3];

კულტურის უძრავი ძეგლი — "მატერიალური კულტურის ძეგლი, ან მისი ნაწილი, რომელიც ისტორიულად, ფუნქციურად და კომპოზიციურად შერწყმულია გარემოსთან და რომლის გადაადგილება შეუძლებელია ან დაკავშირებულია რთულ საინჟინრო ღონისძიებებთან და გაუმართლებელია მეცნიერული, ეთიკური და სხვა თვალსაზრისით." [საქართველოს კანონი "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ", მუხლი 3];

კულტურის სფერო — "ისტორიულ-კულტურული ტერიტორიები და ობიექტები, შენობა-ნაგებობები, კულტურის უძრავი და მოძრავი ძეგლები, ფოლკლორი, მხატვრული სუვენირი, ხალხური რეწვა და ხელობა, პროფესიული ხელოვნება და ლიტერატურა, სახელოვნებო განათლება და მასთან დაკავშირებული პედაგოგიკა, სამეცნიერო კვლევა და მეთოდიკა, ტექნოლოგიები, კულტურული და შემოქმედებითი მოღვაწეობის პოპულარიზაცია და გაშუქება, კულტურულ-გასართობი შემეცნებითი პროგრამები და შოუბიზნესი." [საქართველოს კანონი "კულტურის შესახებ"];

კურორტი — "საკურორტო ადგილი, რომელზეც განლაგებულია სამკურნალო და გამაჯანსაღებელი დაწესებულება, ნაგებობა და ინფრასტრუქტურის სხვა ობიექტები". [საქართველოს კანონი "ტურიზმისა და კურორტის შესახებ", მე-2 მუხლი];

ლ

ლატარია — „ნებაყოფლობითი ჯგუფური ან მასობრივი თამაშობა, რომლის დროსაც ლატარიის ორგანიზატორი საჯაროდ გამოქვეყნებული, დადგენილი წესისა და პირობების დაცვით ათამაშებს საპრიზო ფონდს. მოგების დამთხვევა ლატარიის რომელიმე ბილეთზე დამოკიდებული არ არის ლატარიის ორგანიზატორის ან სხვა სუბიექტის ნებასურვილსა და მოქმედებაზე, წარმოადგენს შემთხვევითობას და არ შეიძლე-

ბა იყოს სპეციალურად მოწყობილი.

ლატარიის სახეებია:

თ.ა.) ტირაჟიანი ლატარია – ლატარია, რომლის ჩატარების პროცესი დაყოფილია ტირაჟებად, ცალკეულ სრულ ციკლებად, ბილეთის დამზადებიდან და რეალიზაციიდან – საპრიზო ფონდის გათამაშების ჩათვლით. ლატარიის ბილეთის მფლობელი ბილეთის მომგებიანობას ადგენს მხოლოდ გათამაშების ჩატარების შემდეგ;

თ.ბ.) მომენტალური ლატარია – ლატარია, რომლის გათამაშების შედეგი ირკვევა ადგილზე ბილეთის შემოწმების ან უშუალოდ ბილეთზე გათამაშების ჩატარების გზით." [საქართველოს კანონი „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ", მე-3 მუხლის „თ" ქვეპუნქტი].

ლიკვიდაცია იხ. ამ კოდექსის 213-ე და მე-60 მუხლები.

ლოტო „ჯგუფური თამაშობა, რომლის მონაწილე ირჩევს რიცხვით ან სიმბოლოების კომბინაციებს და მოგება დამოკიდებულია რიცხვითი ან სიმბოლოების კომბინაციების მთლიან ან ნაწილობრივ დამთხვევაზე და მოგება განისაზღვრება საპრიზო ფონდის ოდენობიდან. ლოტო ტარდება სპეციალურად მოწყობილ შენობაში და მასში მონაწილეთა მაქსიმალური რაოდენობა განისაზღვრება შენობაში არსებული სათამაშო ადგილების რაოდენობით" [საქართველოს კანონი „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ", მე-3 მუხლის „ო.ა" ქვეპუნქტი].

ლტოლვილი „საქართველოს ტერიტორიაზე შემოსული საქართველოს მოქალაქეობის არმქონე პირი, რომლისთვისაც საქართველო არ არის მისი წარმოშობის ქვეყანა და რომელიც იძულებული გახდა დაეტოვებინა თავისი მოქალაქეობის ან მუდმივად საცხოვრებელი ქვეყანა, რადგანაც იდევნებოდა რასის, რელიგიის, ეროვნული კუთვნილების, რომელიმე სოციალური ჯგუფის წევრობის ან პოლიტიკური შეხედულების გამო და არ შეუძლია ან არ სურს ისარგებლოს იმ ქვეყნის მფარველობით ასეთი საშიშროების გამო" [კანონი „ლტოლვილთა შესახებ", მუხლი 1].

მატერიალური აქტივი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 28-ე ნაწილი.

მემკვიდრეობა "გარდაცვლილი პირის (მამკვიდრებლის) ქონების გადასვლა სხვა პირებზე (მემკვიდრეებზე) ხორციელდება კანონით ან ანდერძით, ანდა ორივე საფუძველით". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1306-ე მუხლი];

მიმდინარე გადასახდელები იხ. ამ კოდექსის 219-ე მუხლი.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურები იხ. ამ კოდექსის XIV თავი.

მოვალის გარანტია "მოვალის გარანტიად ითვლება, როცა მოვალე კისრულობს რაიმე უპირობო მოქმედების ან ისეთი მოქმედების შესრულებას, რომელიც სცილდება ხელშეკრულების საგანს". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 424-ე მუხლი];

მომგებიანი თამაშები (კი არა, თამაშობა) იხ. *ბინგო, ლოტო, ტოტალიზატორი, წამახალისებელი გათამაშება.*

მომსახურება იხ. ამ კოდექსის მე-18 მუხლი.

მომსახურების გაწევა იხ. ამ კოდექსის მე-20 მუხლი.

მსგავსი საქონელი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-17 ნაწილი.

მუდმივი დაწესებულება იხ. ამ კოდექსის 29-ე მუხლი.

მცირეწლოვანი პირი, რომელსაც 14 წელი არ შესრულებია [კანონი „საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი", მუხლი 44].

მხარჯავი დაწესებულება ბიუჯეტის ხარჯების ორგანიზაციული კლასიფიკაციის მიხედვით პირველი თანრიგის დაწესებულება, რომლისთვისაც ბიუჯეტით გათვალისწინებულია

ასიგნება ან საშემოსავლო პროგნოზი და რომელიც პასუხისმგებელია ხარჯებისა და შემოსავლების მართვაზე [კანონი „საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის შესახებ“, მუხლი 3.1.კ].

ნ

ნათესავი — იხ. ამ კოდექსის 23-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

ნორმატიული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი — უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საკანონმდებლო აქტის საფუძველზე გამოცემული სამართლებრივი აქტი, რომელიც შეიცავს მისი მუდმივი ან დროებითი და მრავალჯერადი გამოყენების ქცევის ზოგად წესს [კანონი „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, მუხლი 2.1.ე].

ნორმატიული აქტი — „უფლებამოსილი სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს (თანამდებობის პირის) მიერ კანონმდებლობით დადგენილი წესით გამოცემული სამართლებრივი აქტი, რომელიც შეიცავს მისი მუდმივი ან დროებითი და მრავალჯერადი გამოყენების ქცევის ზოგად წესს“ [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მუხლი 2.3].

ო

ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობა — „ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობა არის ამ კანონით დადგენილი სახელმწიფო ორგანოების სპეციალური სამსახურების მიერ თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ღია თუ ფარული მეთოდით ჩატარებული ღონისძიებების სისტემა, რომლის მიზანია ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლებების, იურიდიული პირის უფლებების, საზოგადოებრივი უშიშროების დაცვა დანაშაულებრივი და სხვა მართლსაწინააღმდეგო ხელყოფისაგან.“ [საქართველოს კანონი „ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ“, მუხლი 1.1]

ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანო — „1. თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განხორციელების უფლება აქვთ:

ა) საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ოპერატიულ ორგანოებს;

ბ) საქართველოს სახელმწიფო დაცვის სპეციალური სამსახურის ოპერატიულ ორგანოებს;

გ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოპერატი-

ულ ორგანოებს;

დ) საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასჯელაღსრულების დაწესებულების უსაფრთხოების სამსახურს;

ე) საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს და საქართველოს შეიარაღებული ძალების გენერალური შტაბის სადაზვერვო ქვედანაყოფებს;

ვ) საქართველოს საგარეო დაზვერვის სპეციალური სამსახურის ოპერატიულ ორგანოებს.

2. ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოების ნუსხა შეიძლება შეიცვალოს მხოლოდ ამ კანონით.

3. ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოები მათ წინაშე დასმულ ამოცანებს წყვეტენ დამოუკიდებლად, ურთიერთმოქმედებით, აგრეთვე ცალკეულ პირთა ხელშეწყობით." [საქართველოს კანონი „ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ", მუხლი 12]

ორგანიზაცია *(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* — იხ. ამ კოდექსის 30-ე მუხლი.

ორგანიზებული ტურისტი "პირი, რომელსაც შეძენილი აქვს ტური, ანუ რომლის მოგზაურობა ორგანიზებულია ტურისტული სუბიექტის (ფირმის, საწარმოს, ორგანიზაციის, ტუროპერატორის და სხვა.) მიერ და იღებს მისგან კომპლექსურ მომსახურებას." [საქართველოს კანონი "ტურიზმისა და კურორტის შესახებ", მე-2 მუხლი];

ოფციური გარიგება "მომავალში კონტრაქტების დადების უფლების ყიდვასთან დაკავშირებული გარიგება, რომლის თანახმადაც ერთ-ერთ მხარეს კონტრაქტით დადგენილი ფასით და დროის განსაზღვრულ მონაკვეთში საქონლის ყიდვა-გაყიდვის უფლება ენიჭება". ["სასაქონლო ბირჟებისა და საბირჟო ვაჭრობის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლი];

ოქმი იხ. ამ კოდექსის 119-ე მუხლი.

ოჯახი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-8 ნაწილი.

ოჯახის წევრი (დიპლომატიურ სამსახურში) დიპლომატიური მოსამსახურის მეუღლე, არასრულწლოვანი შვილები და მეურვეობის ან მზრუნველობის ქვეშ მყოფი პირები". [საქართველოს კანონი "დიპლომატიური სამსახურის შესახებ"];

პაი 1. „კოოპერატივში პირის შესატანი.“ [საქართველოს კანონი “მეწარმეთა შესახებ”, 61-ე მუხლი];
2. „არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულების – საკრედიტო კავშირის საწესდებო კაპიტალში საკრედიტო კავშირის წევრის ფულადი შესატანი, რომელიც მის წევრს ანიჭებს ამ კანონითა და „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრულ უფლებებს საკრედიტო კავშირის მიმართ”. [საქართველოს კანონი “არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულებების – საკრედიტო კავშირების შესახებ”];

პარტნიორი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-9 ნაწილი.

პირგასამტეხლო “მხარეთა შეთანხმებით განსაზღვრული ფულადი თანხა - მოვალემ უნდა გადაიხადოს ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის”. [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 417-ე მუხლი];

პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი იხ. ამ კოდექსის 93-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

პირი *(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* – იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის პირველი ნაწილი.

პრივატიზება ფიზიკური და იურიდიული პირების ან მათი გაერთიანებების მიერ სახელმწიფო ქონებაზე საკუთრების უფლების შეძენა, რის შედეგად სახელმწიფო კარგავს პრივატიზებული ქონების ფლობის, სარგებლობისა და განკარგვის, ხოლო სახელმწიფო ორგანოები მისი მართვის უფლებებს”. [საქართველოს კანონი “სახელმწიფო ქონების პრივატიზების შესახებ”, პირველი მუხლი];

პროცენტი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-12 ნაწილი.

რეზიდენტი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-6 ნაწილი;

რეორგანიზაცია იხ. ამ კოდექსის 215-ე და 61-ე მუხლები.

რკინიგზის გაგზალი “ერთ რკინიგზის სადგურზე განლაგებულ ნაგებობათა და მოწყობილობათა კომპლექსი, რომელიც მოი-

ცავს მგზავრთა მომსახურებისათვის განკუთვნილ შენობა-ნაგებობებს, პავილიონებს, მგზავრთა ჩასასხდომ – ფარდულიან ან უფარდულო პლატფორმებს, ერთ ან სხვადასხვა ღონეზე მდებარე გადასასვლელებს, მცირე არქიტექტურულ ფორმებსა და ვიზუალურ კომუნიკაციებს". [საქართველოს სარკინიგზო კოდექსის მე-2 მუხლი];

რკინიგზა "მგზავრთა გადასაყვანად, ტვირთის, ბარგის, ტვირთბარგისა და ფოსტის გადასაზიდად საჭირო ყველა ტექნიკური საშუალებით აღჭურვილი, კომპლექსური საწარმო, რომლის მომსახურებას უზრუნველყოფენ ამ საშუალებების ექსპლუატაციისა და გადაყვანა-გადაზიდვის ორგანიზების განმახორციელებელი სპეციალისტები და რომლის საქმიანობა რეგულირდება „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონითა და სხვა სამართლებრივი აქტებით". [საქართველოს სარკინიგზო კოდექსის მე-2 მუხლი];

როიალტი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-13 ნაწილი.

ს

საავანსო (კი არა, მიმდინარე) გადასახდელები იხ. *მიმდინარე გადასახდელები.*

საანგარიშო პერიოდი იხ. ამ კოდექსის 64-ე მუხლი.

სააქციო საზოგადოება (სს) საზოგადოება, რომლის საწესდებო კაპიტალი დაყოფილია ერთი და იმავე ნომინალური ღირებულების მქონე აქციებად. აქცია არის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებს პარტნიორის (აქციონერის) მიმართ და აქციონერის უფლებებს სააქციო საზოგადოებაში. სააქციო საზოგადოების პასუხისმგებლობა კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. სააქციო საზოგადოების აქციონერი პასუხს არ აგებს სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებზე [კანონი „მეწარმეთა შესახებ", მუხლი 51].

საალრიცხო დოკუმენტაცია იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-3 ნაწილი.

საბანკო გარანტია "საბანკო გარანტიის ძალით ბანკი, სხვა საკრედიტო დაწესებულება ან სადაზღვეო ორგანიზაცია (გარანტი) სხვა პირის (პრინციპალის) თხოვნით კისრულობს წერილობით ვალდებულებას, რომ ნაკისრი ვალდებულების შესაბამისად გადაუხდის პრინციპალის კრედიტორს (ბენეფიციარს) ფულად თანხას გადახდის შესახებ ბენეფიციარის წერილობითი მოთხოვნის საფუძველზე". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 879-ე მუხლი];

საბანკო კრედიტი "საბანკო კრედიტის ხელშეკრულებით კრედიტის გამცემი აძლევს ან მოვალეა მისცეს მსესხებელს სასყიდლიანი კრედიტი სესხის ფორმით". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 867-ე მუხლი];

საბაჟო გადასახადი "სახელმწიფო ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადაადგილებისათვის". [საქართველოს კანონი "საბაჟო ტარიფებისა და გადასახადების შესახებ", მე-3 მუხლი];

საბაჟო გაფორმება „გარკვეული საბაჟო პროცედურების ჩატარება საქონლისა და/ან სატრანსპორტო საშუალებების შესაბამის საბაჟო რეჟიმში მოქცევისა და ამ რეჟიმის დამთავრების მიზნით, ამ (საბაჟო) კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად." [საქართველოს საბაჟო კოდექსის 76-ე მუხლი];

საბაჟო მოსაკრებელი "ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის სავალდებულო შენატანი სახელმწიფო ბიუჯეტში, რომელსაც ახდევინებენ საბაჟო ორგანოები საქონლის, აგრეთვე სატრანსპორტო საშუალებების მიერ საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას განხორციელებული სავალდებულო საბაჟო პროცედურებისათვის". [საქართველოს კანონი "საბაჟო მოსაკრებლების შესახებ", მე-2 მუხლი];

საბიუჯეტო დაწესებულება იხ. *„საბიუჯეტო ორგანიზაცია"*. „საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის შესახებ" კანონის 32-ე მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად, ტერმინები „საბიუჯეტო დაწესებულება" და „საბიუჯეტო ორგანიზაცია" ერთი

და იმავეს აღნიშნავს. იხ., აგრეთვე *„სახაზინო დაწესებულება“*; „საჯარო სამსახურის შესახებ“ კანონის მიხედვით „სახაზინო დაწესებულება“ და „საბიუჯეტო დაწესებულება“ სინონიმებია, ოღონდ ამ კანონით მოცემული მისი განსაზღვრება განსხვავდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და „საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის შესახებ“ კანონით მოცემული განსაზღვრებისაგან.

საბიუჯეტო ორგანიზაცია მხარჯავი დაწესებულება ან მის დაქვემდებარებაში მყოფი ერთეული, რომელიც ახორციელებს საკუთარი ბიუჯეტის პროექტის მომზადებას, ბიუჯეტის შესრულებასა და ანგარიშგებას დადგენილი ნორმების, სტანდარტებისა და წესების შესაბამისად [კანონები: საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 31; „საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის შესახებ“, მუხლი 3.1.ლ].

საგადასახადო აგენტი იხ. ამ კოდექსის 38-ე მუხლი.

საგადასახადო ანგარიშფაქტურა იხ. ამ კოდექსის 248-ე მუხლი;

საგადასახადო დაგალიანება იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 24-ე ნაწილი.

საგადასახადო დეკლარაცია იხ. ამ კოდექსის 95-ე მუხლი.

საგადასახადო კონტროლი იხ. ამ კოდექსის 98-ე მუხლი.

საგადასახადო პერიოდი იხ. ამ კოდექსის 64-ე მუხლი.

საგადასახადო საიდუმლოება იხ. ამ კოდექსის 122-ე მუხლი

საგადასახადო სანქცია პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, რომელიც გამოიყენება გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირისათვის დაკისრებული სა-

ურაევის ან/და ფულადი ჯარიმის სახით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XVIII თაეით გათვალისწინებულ შემთხვევებში [საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 126].

საგადასახადო შემოწმება იხ. ამ კოდექსის XVI თაეი.

საგადასახადო შემოწმების აქტი იხ. ამ კოდექსის 120-ე მუხლი.

საგადასახადო წელი იხ. ამ კოდექსის 198-ე მუხლი.

საემისიო კაპიტალი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-10 ნაწილი.

საერთაშორისო გადაზიდვა 1. იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილი;

2. "სხვადასხეა ქვეყანაში განლაგებულ ორ პუნქტს შორის განხორციელებული გადაზიდვა (დატვირთვა/ჩასხდომა და გადმოტვირთვა/გადმოსხდომა), მათ შორის, ტრანზიტი ერთი ან რამდენიმე ქვეყნის გაელით" [საქართველოს კანონი "ტრანსპორტისა და კომუნიკაციების სფეროს სახელმწიფო მართვისა და რეგულირების წესის შესახებ"];

საექსპლუატაციო ხარჯები იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-40 ნაწილის კომენტარი.

სავალუტო ოფციონი "უცხოური ვალუტის ყიდვა-გაყიდვის უფლება, რომელიც კონტრაქტის პირობით ენიჭება ერთ-ერთ მონაწილე მხარეს. ამავდროულად, მეორე მონაწილე მხარე იღებს ვალდებულებას პირველი მხარის მიერ კონტრაქტით მინიჭებული უფლების გამოყენების შემთხვევაში დააკმაყოფილოს მისი მოთხოვნა". [საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2001 წლის 10 დეკემბერის №297 ბრძანება "კომერციული ბანკების საერთო ღია სავალუტო პოზიციის ლიმიტის დადგენის, გაანგარიშებისა და დაცვის წესის დამტკიცების შესახებ", პირველი მუხლი];

საინკასო დავალება „საინკასო დავალებით საინკასო ოპერაციაზე უფლებამოსილი საკრედიტო დაწესებულება (ბანკი) კისრულობს ვალდებულებას, კლიენტის (მარწმუნებ-

ლის) დაკალებით გასცეს სავაჭრო ფასიანი ქაღალდები აქციპტირების დარან, აუცილებლობის შემთხვევაში, - გადამხდელის მიერ გადახდის სანაცვლოდ.“ [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 877]

საკასო მეთოდი იხ. ამ კოდექსის მე-200, 201-ე და 202-ე მუხლები.

საკონტროლო შესყიდვა იხ. ამ კოდექსის 108-ე მუხლი.

საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება იხ. ამ კოდექსის მე-113 მუხლის მე-6 ნაწილი.

საკუთრების უფლება “მესაკუთრეს შეუძლია, კანონისმიერი ან სხვაგვარი, კერძოდ, სახელშეკრულებო შებოჭვის ფარგლებში თავისუფლად ფლობდეს და სარგებლობდეს ქონებით (ნივთით), არ დაუშვას სხვა პირთა მიერ ამ ქონებით სარგებლობა, განკარგოს იგი, თუკი ამით არ ილახება მესობლების ან სხვა მესამე პირთა უფლებები, ანდა, თუ ეს მოქმედება არ წარმოადგენს უფლების ბოროტად გამოყენებას”. [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 170-ე მუხლი];

სამართლებრივი აქტი „უფლებამოსილი სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს (თანამდებობის პირის) მიერ კანონმდებლობით დადგენილი წესით მიღებული (გამოცემული), შესასრულებლად სავალდებულო აქტი. სამართლებრიეი აქტი ორი სახისაა – ნორმატიული და ინდივიდუალური“ [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მუხლები: 1, 2].

სამედიცინო დაწესებულება “საქართველოს კანონმდებლობით დაშვებული ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის იურიდიული პირი, რომელიც დადგენილი წესით ახორციელებს სამედიცინო საქმიანობას. სამედიცინო დაწესებულების ფინანსურ რესურსებში სამედიცინო საქმიანობიდან მიღებული ნაწილი შეადგენს არანაკლებ 75%-ისა, ხოლო მის ბალანსზე არსებული ძირითადი ფონდების საშუალო წლიური ღირებულების არანაკლებ

75%-ისა დაკავებულია ამ მუხლის მე-2 პუნქტში ჩამოთვლილი ფუნქციების განსახორციელებლად". ["ჯანმრთელობის დაცვის შესახებ" საქართველოს კანონის 53-ე მუხლი];

სამედიცინო დაწესებულების ფუნქციები

„ა) პაციენტის ჯანმრთელობის მდგომარეობის განსაზღვრა;

ბ) დაავადებათა პროფილაქტიკა და/ან მკურნალობა და/ან პაციენტების რეაბილიტაცია;

გ) სამეანო საქმიანობა;

დ) ფარმაცევტული საქმიანობა;

ე) სახელმწიფო სანიტარიული ზედამხედველობა და ჰიგიენური ნორმირება;

ვ) გვამის პათოლოგიურ-ანატომიური გამოკვლევა, სასამართლო-სამედიცინო ექსპერტიზა;

ზ) ეპიდემიოლოგიური კონტროლის ღონისძიებების განხორციელება." ["ჯანმრთელობის დაცვის შესახებ" საქართველოს კანონის 53-ე მუხლის მე-2 ნაწილი];

სამედიცინო საქმიანობა

"საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია დაავადებათა პროფილაქტიკასთან, დიაგნოსტიკასთან, მკურნალობასა და რეაბილიტაციასთან და შეესაბამება ქვეყანაში აღიარებულ სამედიცინო მომსახურების პროფესიულ და ეთიკურ სტანდარტებს". ["ჯანმრთელობის დაცვის შესახებ" საქართველოს კანონის 53-ე მუხლის მე-3 ნაწილი];

სამელიორაციო ასოციაცია

"საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ" საქართველოს კანონისა და ამ კანონის შესაბამისად საქართველოს სოფლის მეურნეობისა და სურსათის სამინისტროს აქტით შექმნილი, პირთა წევრობაზე დაფუძნებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირი (საჯარო სამართლის კორპორაცია). სამელიორაციო ასოციაციებია:

ა) წყალმომხმარებელთა ასოციაცია, რომელიც იქმნება ირიგაციის ან/და საძოვრების გაწყლოვანების სისტემების სონაში არსებული მიწის მფლობელთა მიერ;

ბ) დრენაჟის მომხმარებელთა ასოციაცია, რომელიც იქმნება დრენაჟის სისტემების სონაში არსებული მიწის მფლობელთა მიერ".

[საქართველოს კანონის „მიწების მელიორაციის შესახებ" მე-5 მუხლის მე-17 ნაწილი];

სამელიორაციო ინფრასტრუქტურა "სახელმწიფო სახსრებით აშენებული (მშენებარე) სარწყავი, დამშრობი, ორმხრიეი რეგულირების, სანაპირო ნაგებობების გაწყლოვანების სისტემების სათავე ნაგებობა, წყალსაცავი, მაგისტრალური არხი, მილსადენი, წყალგამანაწილებელ ან წყალმიმღებ ნაგებობამდე მოწყობილი სხვადასხვა რიგის მარეგულირებელი, შემკრებ-საკოლექტორო და დრენაჟის ქსელი, სატუმბი სადგური, ფრონტალური და რეჟიმული დაკვირვების ჭაბურღილები, აგრეთვე ეროზიის, მეწყერის, ღვარცოფის, წყალმოვარდნისა და წყალდიდობის საწინააღმდეგო რთული ჰიდროტექნიკური ნაგებობები, რომლებიც ემსახურება ორი ან მეტი რაიონის, ან რაიონის ტერიტორიის დიდი ნაწილის (მასივის) ჰიდრომელიორაციას." [საქართველოს კანონი „მიწების მელიორაციის შესახებ", მე-5 მუხლის მე-15 ნაწილი];

სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლის მე-4 ნაწილი;

სამეწარმეო საქმიანობა "სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლსომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად". [„მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლი];

სამხედრო მოსამსახურე "საქართველოს მოქალაქე, საქართველოს მოქალაქეობის არმქონე პირი, ან უცხო ქვეყნის მოქალაქე ("სამხედრო ვალდებულებისა და სამხედრო სამსახურის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-5 მუხლით დადგენილ შემთხვევაში), რომელიც სამხედრო სამსახურს გადის საქართველოს სამხედრო ძალებში ან სამხედრო ძალების რეზერვის პირველ თანრიგში". [საქართველოს კანონი "სამხედრო მოსამსახურის სტატუსის შესახებ", პირველი მუხლი];

სამხედრო მოსამსახურის სტატუსის მქონე პირები "საქართველოს სამხედრო ძალებისა და სამხედრო უწყებების სამხედრო მოსამსახურეები და პირველი თანრიგის რეზერვისტები: რიგითები (მატროსები), სერჟანტები, სემდეგები (მიჩმანები), უმცროსი, უფროსი და უმაღლესი სამხედრო წოდების ოფიცრები". [საქართველოს კანონი "სამხედრო მოსამსახურის სტატუსის შესახებ", პირველი მუხლი];

სანაოსნო კომპანია — "საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით რეგისტრირებული იურიდიული პირი". [საქართველოს საზღვაო კოდექსის მე-7 მუხლი];

სარკინიგზო ლიანდაგი — "წყვილი ლიანდაგი, რომელზედაც მოძრაობს მატარებელი; გადასახადისაგან განთავისუფლებულია მიწის ნაკვეთი, რომელზეც განლაგებულია სარკინიგზო საქმიანობასთან უშუალოდ დაკავშირებული ქონება, გარდა სარკინიგზო ვაგზლით დაკავებული მიწის ნაკვეთისა. გარდა ამისა, თუ რომელიმე შენობა-ნაგებობა (ან მისი ნაწილი) ასევე გამოიყენება სხვა საქმიანობისათვის, მაშინ მის ქვეშ არსებულ მიწაზე ქონების გადასახადის შეღავათი აღარ მოქმედებს". [საქართველოს სარკინიგზო კოდექსის მე-2 მუხლი];

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები — *(ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით)* – *„სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები* არის ისეთი *აქტივები*, რომლებიც:
ა) გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;
ბ) მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;
გ) წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების სახით და განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად." [ბასს 2, „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები", პუნქტი 4]

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები — *(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* – იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 42-ე ნაწილი.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა — იხ. ამ კოდექსის 208-ე მუხლი.

სასესხო ფასიანი ქაღალდი — "ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს უფლებას განსაზღვრული ძირითადი თანხის პროცენტით ან უპროცენტოდ მიღებაზე; იგი მოიცავს სამთავრობო ფასიან ქაღალდებს, თუ შესაბამისი ნორმატიული აქტით სხვა რამ არ არის განსაზღვრული". [საქართველოს კანონი "ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ", მე-2 მუხლი];

სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა (ნაკვეთი)

I. იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 32-ე ნაწილი;

II. "1. სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთად ითვლება საჯარო რეესტრში სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთად რეგისტრირებული მიწა, რომელიც გამოიყენება მემცენარეობისა და მეცხოველეობის პროდუქციის წარმოებისათვის - მასზე არსებული სამეურნეო და დამხმარე ნაგებობებით ან მათ გარეშე.

2. სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთად ითვლება ასევე:

ა) კომლის (ოჯახის) საკუთრების წილი სოფლის, თემის, იურიდიული პირების საძოვრების, სათიბების, ტყეების ტერიტორიებზე;

ბ) სასოფლო -სამეურნეო მიწის ის ნაწილი, რომელიც 'შეიძლება იყოს ცალკე უფლების ობიექტი". [საქართველოს კანონი „სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის საკუთრების შესახებ", მე-3 მუხლი];

სასოფლო-სამეურნეო მიწის იჯარა

"სასოფლო-სამეურნეო მიწის იჯარის ხელშეკრულებით მიწის ნაკვეთი სასოფლო-სამეურნეო მიზნით გადაეცემა სამეურნეო გამოყენებისათვის განკუთვნილ საცხოვრებელ ან სამეურნეო ნაგებობებთან (საწარმოსთან) ერთად ან ასეთი ნაგებობის გარეშე". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 592-ე მუხლი];

სატვირთო-საბაჟო დეკლარაცია

"საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას საქონლის მიმართ საბაჟო პროცედურების ჩატარების მიზნით, დეკლარანტი საბაჟო ორგანოს წარუდგენს სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციას". [საქართველოს საბაჟო კოდექსის 96-ე მუხლი];

საურავი

საგადასახადო სანქცია, რომელიც ეკისრება ნებისმიერ პირს, რომელმაც საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში არ გადაიხადა გადასახადი. საურავი ერიცხება მხოლოდ საგადასახადო დავალიანების თანხას. საურავის ოდენობა ტოლია საგადასახადო დავალიანების თანხის 0,07 პროცენტისა ყოველი ვადაგადაცილებული დღისათვის [საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 129].

საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობა

იხ. ამ კოდექსის პირველი მუხლის კომენტარი.

საქართველოს საბაჟო ტერიტორია

"საქართველოს საბაჟო ტერიტორიას შეადგენს საქართველოს სახმელეთო ტერიტორია, ტერიტორიული და შიდა წყლები და მათი საჰაერო სივრცე. საქართველოს საბაჟო ტერიტორია მოიცავს აგრეთვე განსაკუთრებულ საზღვაო ეკონომიკურ ზონაში შექმნილი ხელოვნური კუნძულების, დანადგარებისა და ნაგებობების ტერიტორიებს, რომლებზედაც ვრცელდება საქართველოს განსაკუთრებული იურისდიქცია". [საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-2 მუხლი];

საქართველოს კანონმდებლობა

საქართველოს საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ", მუხლი 5.3].

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა

იხ. ამ კოდექსის მე-2 მუხლი.

საქართველოს საკანონმდებლო აქტი

საქართველოს კონსტიტუცია, კონსტიტუციური კანონი, კონსტიტუციური შეთანხმება, ორგანული კანონი, კანონი, საქართველოს პარლამენტის რეგლამენტი, საქართველოს პრეზიდენტის დეკრეტი [კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ", მუხლი 5.1].

საქართველოს ტყის ფონდი

"სახელმწიფო ტყის ფონდისა და საქართველოში საკუთრების სხვა ფორმებით არსებული ტყეების და მათი რესურსების ერობლიობა". [საქართველოს ტყის კოდექსის მე-5 მუხლი];

საქართველოს წყლის სახელმწიფო ფონდი

"საქართველოს წყლის სახელმწიფო ფონდს განეკუთვნება:

ა) საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული და გამავალი მდინარეები, ტბები, წყალსაცავები, სხვა ბუნებრივი და ხელოვნური ზედაპირული წყალსატევები, აგრეთვე არხების და ტბორების წყლები;

ბ) მიწისქვეშა წყლები (მათ შორის წყაროები და კონტინენტური შელფის წყლები);

გ) მყინვარები და თოვლის მუდმივი საფარი;

დ) ჭაობები;

ე) საქართველოს ტერიტორიული წყლები;

ვ) განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის წყლები". [საქართველოს
კანონი "წყლის შესახებ", მე-7 მუხლი];

საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი — იხ. ამ კოდექსის 24-ე მუხლი.

საქონელი — იხ. ამ კოდექსის მე-17 მუხლი.

საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი — იხ. ამ კოდექსის 208-ე მუხლი. ამ ჟურნალის შესახებ იხ. აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 16 თებერვლის №88 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალის ფორმის განსაზღვრისა და მისი წარმოების წესის თაობაზე".

საქონლის დროებითი შემოტანა — "საქონლის დროებითი შემოტანისა და/ან გატანის საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანას ან მის ფარგლებს გარეთ გატანას განსაზღვრული ვადით, უკან დაბრუნების ვალდებულებით ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა გამოუყენებლად. დროებით შემოტანილი და/ან გატანილი საქონელი ექვემდებარება დაბრუნებას უცვლელ მდგომარეობაში, გარდა იმ ცვლილებებისა, რომლებიც გამოწვეულია საქონლის ექსპლუატაციით, ტრანსპორტირებით ან შენახვის ნორმალურ პირობებში ბუნებრივი დანაკარგებით". [საქართველოს საბაჟო კოდექსის 41-ე მუხლი];

საქონლის ექსპორტი — "საქონლის ექსპორტის საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს საქონლის გატანას საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის გარეთ მისი ამავე ტერიტორიაზე შემოტანის ვალდებულების გარეშე". საქონლის ექსპორტი ხორციელდება კანონმდებლობისა და ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა დაცვით". [საქართველოს საბაჟო კოდექსის 58-ე მუხლი];

საქონლის იმპორტი (საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვება) — "საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვების (იმპორტის) საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის მუდმივად დატოვებას ამ ტერიტორია'ზე, მისი გატანის ვალდებულების გარეშე". [საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-11 მუხლი];

საქონლის მიწოდება	იხ. ამ კოდექსის მე-20 მუხლი.
საქონლის (მომსახურების) საბაზრო ფასი	იხ. ამ კოდექსის 22-ე მუხლი;
საქონლის (მომსახურების) საბითუმო (გასაცემი) ფასი	"ეწოდება საწარმოს (საბითუმო ქსელის) ფასს, რომლის საქონელი (მომსახურება) არასაბოლოო მოხმარებისთვისაა განკუთვნილი და მოიცავს საწარმოს დანახარჯებს, მოგებასა და კანონმდებლობით დაწესებულ საგადასახადო განაკვეთებს." [საქართველოს კანონი "ფასებისა და ფასწარმოქმნის საფუძვლების შესახებ", მე-2 მუხლი *(ეს კანონი 2005 წლის 3 ივნისს ძალადაკარგულად გამოცხადდა "თავისუფალი ეაჭრობისა და კონკურენციის შესახებ" საქართველოს კანონით)*].
საქონლის (მომსახურების) საცალო ფასი	"არის საეაჭრო ქსელში სარეალიზაციო ანუ საბოლოო მოხმარებისათვის გამიზნული ფასი, რომელიც მოიცავს საწარმოს საბითუმო (გასაცემ) ფასსა და საეაჭრო (საშუამაველო) ფასნამატს". [საქართველოს კანონი "ფასებისა და ფასწარმოქმნის საფუძვლების შესახებ", მე-2 მუხლი *(ეს კანონი 2005 წლის 3 ივნისს ძალადაკარგულად გამოცხადდა "თავისუფალი ეაჭრობისა და კონკურენციის შესახებ" საქართველოს კანონით)*].
საქონლის რეექსპორტი	"საქართველოს საბაჟო კოდექსის 61-ე მუხლის მიხედვით "საქონლის რეექსპორტის საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს უცხოური საქონლის გატანას საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა გამოუყენებლად. საქონლის რეექსპორტი დაიშვება საბაჟო ორგანოს თანხმობით, კანონმდებლობით დადგენილი წესით". [საქართველოს საბაჟო კოდექსი, 61-ე მუხლის მე-2 ნაწილი];
საქონლის რეიმპორტი	"საქონლის რეიმპორტის საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან ექსპორტის საბაჟო რეჟიმის შესაბამისად გატანილი სამამულო საქონლის უკან შემოტანას დადგენილ ვადებში, საქონლის მიმართ ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა გამოუყენებლად". [საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-13 მუხლი];

საქონლის საბაჟო ღირებულება	"საქართველოს საბაჟო ღირებულება არის საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას საქონლის ფასი, რომლის საფუძველზეც გაიანგარიშება საბაჟო გადასახადი". [საქართველოს კანონი "საბაჟო ტარიფებისა და გადასახადების შესახებ", მე-10 მუხლის 1-ლი ნაწილი];
საქონლის ტრანზიტი	"საქონლისა და/ან სატრანსპორტო საშუალებების ტრანზიტის საბაჟო რეჟიმი ნიშნავს საქონლისა და/ან სატრანსპორტო საშუალებების უცხო სახელმწიფოთა (ან ერთი სახელმწიფოს ტერიტორიულ ერთეულებს) შორის გადაადგილებას საქართველოს ტერიტორიის გავლით საქონლის მიმართ ეკონომიკური პოლიტიკის ღონისძიებათა გამოუყენებლად". [საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-15 მუხლი];
საწარმო	*(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* — იხ. ამ კოდექსის 25-ე მუხლი.
საწარმო	*(„მეწარმეთა შესახებ" კანონის მიხედვით)* — ინდივიდუალური საწარმო, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, კომანდიტური საზოგადოება, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, სააქციო საზოგადოება, კოოპერატივი [კანონი „მეწარმეთა შესახებ", მუხლი 2].
საწარმოს მართვის ადგილი	იხ. ამ კოდექსის 28-ე მუხლი.
საწარმოს წმინდა აქტივი	იხ. ამ კოდექსის 176-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ბ" ქვეპუნქტის კომენტარი.
სახაზინო (საბიუჯეტო) დაწესებულება	*(„საჯარო სამსახურის შესახებ" კანონის მიხედვით)* — სახელმწიფო ბიუჯეტის ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ბიუჯეტის სახსრებზე შექმნილი და ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი დაწესებულება, რომლის ძირითადი ამოცანა საჯარო ხელისუფლების განხორციელებაა [კანონი „საჯარო სამსახურის შესახებ", მუხლი 2.1].
სახელმწიფო თანამდებობაზე საქმიანობა	"შრომითი ურთიერთობა არსებითი ან დანიშნული თანამდებობაზე იმ დაწესებულებაში, რომელიც კანონმდებლობის საფუძველზე ახორციელებს საკანონმდებლო, აღმასრულებელ და სასამართლო ხელი-

სუფლებას, სახელმწიფო სედამხედველობას და კონტროლს, აგრეთვე სახელმწიფო თავდაცვას". [საქაროველოს კანონი „საჯარო სამსახურის შესახებ", მე-2 მუხლი];

საჯარო დაწესებულება — ადმინისტრაციული ორგანო, სახელმწიფო ან ადგილობრივი ბიუჯეტის სახსრებიდან დაფინანსებული კერძო სამართლის იურიდიული პირი ასეთი დაფინანსების ფარგლებში [კანონი „საქაროველოს სოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი", მუხლი 27.ა].

საჯარო სამსახური — "საქმიანობა სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველობის სახაზინო (საბიუჯეტო) დაწესებულებებში - საჯარო ხელისუფლების ორგანოებში". [საქართველოს კანონი „საჯარო სამსახურის შესახებ", მე-2 მუხლი];

საჯარო სამართლის იურიდიული პირი — I. "სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებულ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებად ითელებიან:

ა) სახელმწიფო;

ბ) თვითმმართველობები;

გ) სახელმწიფოს მიერ კანონმდებლობის ან ადმინისტრაციული აქტის საფუძველზე შექმნილი იურიდიული პირები, რომლებიც არ არიან ჩამოყალიბებული სამოქალაქო კოდექსის ან მეწარმეთა შესახებ კანონით განსაზღვრული ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით;

დ) სახელმწიფო დაწესებულებები და სახელმწიფო ფონდები, რომლებიც არ არის შექმნილი სამოქალაქო კოდექსის ან მეწარმეთა შესახებ კანონის შესაბამისად;

ე) საჯარო მიზნების მისაღწევად კანონმდებლობის საფუძველზე შექმნილი არასახელმწიფოებრივი ორგანიზაციები (პოლიტიკური პარტიები და სხვა);

ვ) კონსტიტუციური შეთანხმებით აღიარებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირი". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1509-ე მუხლი 1-ლი ნაწილი];

II. „შესაბამისი კანონით, საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით ან კანონის საფუძველზე სახელმწიფო მმართველობის ორგანოს ადმინისტრაციული აქტით (*უნდა იყოს: ნორმატიული ადმინისტრა-*

ციულ-სამართლებრივი აქტით – ე. ხმალაძე) შექმნილი, სახელმწიფო მმართველობის ორგანოებისაგან განცალკევებული ორგანიზაცია, რომელიც სახელმწიფოს კონტროლით დამოუკიდებლად ახორციელებს პოლიტიკურ, სახელმწიფოებრივ, სოციალურ, საგანმანათლებლო, კულტურულ და სხვა საჯარო საქმიანობას, აგრეთვე ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი აღმასრულებელი ორგანოს ნორმატიული აქტით შექმნილი, სახელმწიფო მმართველობის ორგანოებისაგან განცალკევებული ორგანიზაცია, რომელიც სახელმწიფოს კონტროლით დამოუკიდებლად ახორციელებს სოციალურ, საგანმანათლებლო, კულტურულ და სხვა საჯარო საქმიანობას [კანონი „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ", მუხლი 2]. „საჯარო სამართლის იურიდიული პირი შეიძლება დაფუძნებული იყოს წევრობაზე (საჯარო სამართლის კორპორაცია), ანდა შეიქმნას საჯარო ან სახელმწიფოებრივი მიზნების განსახორციელებლად გარკვეული სახელმწიფო (ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი აღმასრულებელი ორგანოს მიერ დაფუძნების შემთხვევაში – შესაბამისი ავტონომიური რესპუბლიკის) ქონების განკერძოების გზით (დაწესებულება). დაწესებულებას არ ჰყავს წევრები" [იქვე, მუხლი 4].

სერვიტუტი "მიწის ნაკვეთი ან სხვა უძრავი ქონება შეიძლება სხვა მიწის ნაკვეთის ან სხვა უძრავი ქონების მესაკუთრის სასარგებლოდ ისე იქნეს გამოყენებული (დატვირთული), რომ ამ მესაკუთრეს უფლება ჰქონდეს ცალკეულ შემთხვევებში ისარგებლოს ამ ნაკვეთით, ან აიკრძალოს ამ ნაკვეთზე სოგიერთი მოქმედების განხორციელება ანდა გამოირიცხოს დატვირთული ნაკვეთის მესაკუთრის ზოგიერთი უფლების გამოყენება სხვა ნაკვეთის მიმართ (სერვიტუტი)". საზღაური შეიძლება განისაზღვროს პერიოდული გადასახდელის სახით. სერვიტუტი შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ მაშინ, როცა იგი უფლებამოსილ პირს უქმნის თავისი მიწის ნაკვეთით სარგებლობის შეღავათს". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 247-ე მუხლი];

სესხი "სესხის ხელშეკრულებით გამსესხებელი საკუთრებაში გადასცემს მსესხებელს ფულს ან სხვა გვა-

როვნულ ნივთს, ხოლო მსესხებელი კისრულობს დააბრუნოს იმავე სახის, ხარისხისა და რაოდენობის ნივთი". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 623-ე მუხლი];

სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობა

ეს ტერმინი პირდაპირ განმარტებული არ არის. იგი იმავეს უნდა ნიშნავდეს, რასაც გულისხმობს „ლატარიების, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-11 მუხლის მე-2 ნაწილი: „1. ნებართვის გაცემას ექვემდებარება:

ა) წამახალისებელი გათამაშება;

ბ) სამორინე;

გ) ტოტალიზატორი;

დ) სათამაშო აპარატების სალონი;

ე) ლოტო;

ვ) ბინგო.

2. ამ მუხლის პირველი პუნქტის „ა"–„დ" ქვეპუნქტებით დადგენილი თამაშობები შეიძლება ჩატარდეს ინტერნეტის, ტელეფონის და სპეციალურად მოწყობილი ელექტრონული საშუალებების გამოყენებით, მხოლოდ ამ კანონით დადგენილ მოთხოვნათა დაცვით."

სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს)

„საზოგადოება, რომელშიც რამდენიმე ფიზიკური პირი ერთობლივად, ერთიანი საფირმო სახელწოდებით, ეწევა არაერთჯერად და დამოუკიდებელ მეწარმეობას და პარტნიორები საზოგადოების ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ როგორც სოლიდარული მოვალეები – უშუალოდ, პირდაპირ, მთელ ვალდებულებებზე, შეუზღუდავად მთელი თავისი ქონებით. პარტნიორები შეიძლება იყვნენ მხოლოდ ფიზიკური პირები" [კანონი „მეწარმეთა შესახებ", მუხლი 20].

სპეციალისტი

„1. სპეციალისტი საჭირო დახმარებას უწევს გამომძიებელს, პროკურორსა და სასამართლოს მტკიცებულებათა აღმოჩენაში, დამაგრებასა და დემონსტრირებაში. სპეციალისტად შეიძლება გამოიძახონ კრიმინალისტი, ექიმი, ფსიქოლოგი, პედაგოგი და სხვა პირები, რომლებსაც აქვთ საჭირო ცოდნა და ჩვევები.

2. წინასწარი გამოძიებისა და სასამართლო განხილვის დროს ტექნიკური აპარატურის (მაგნიტოფონი, ვიდეომაგნიტოფონი, ფოტო- და კინოგადასაღები, სხვა აპარატები) გამოყენების მიზნით შეიძლება გამოიძახონ სპეციალისტ-ოპერატორი.

3. სპეციალისტი შეიძლება მოწვეულ იქნეს შესაბამისი დაწესებულებიდან. ამ შემთხვევაში დაწესებულების ხელმძღვანელი გასცემს განკარგულებას იმის თაობაზე, თუ ამ დაწესებულების თანამშრომელთაგან რომელი უნდა გაიგზავნოს სპეციალისტად, რასაც აცნობებს გამომძიებელს, პროკურორს ან სასამართლოს. საქმის გამოძიებასა და სასამართლო განხილვაში სპეციალისტის მონაწილეობის წესი გათვალისწინებულია ამ კოდექსის 99-ე მუხლით." [საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი, მუხლი 98]

სპეციალისტის მოწვევა იხ. ამ კოდექსის 117-ე მუხლი.

სპონსორობა *(„რეკლამის შესახებ" კანონის მიხედვით)* – სპონსორობად ითვლება ფიზიკური ან იურიდიული პირის (სპონსორის) მიერ სხვა ფიზიკური ან იურიდიული პირის საქმიანობაში წვლილის (ქონების, ინტელექტუალური მოღვაწეობის შედეგების, მომსახურების გაწევის და სამუშაოს შესრულების სახით) უსასყიდლოდ შეტანა [კანონი „რეკლამის შესახებ", მუხლი 13].

ტ

ტვირთი "სატრანსპორტო საწარმოს მიერ გადატანილი ყველანაირი ქონება, ცხოველთა სამყაროს ცოცხალი ობიექტების, მაღალი დერივატებისა და ცხოველქმედების პროდუქტების ჩათვლით, აგრეთვე კონტეინერები, პალეტები და ანალოგიური საგნები". [საქართველოს კანონი "ტრანსპორტისა და კომუნიკაციების სფეროს სახელმწიფო მართვისა და რეგულირების წესის შესახებ"];

ტოტალიზატორი „თამაშობა, რომელიც იმართება მოთამაშეების მიერ შეჯიბრების მიმდინარეობის ან/და თამაშობის შედეგის პროგნოზზე ფსონების დადებით, ხოლო მოგება დამოკიდებულია ფსონის მოცულობაზე" [საქართველოს კანონი „ლატარიების, აზარტული და სხვა

მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“, მე-3 მუხლის „ო.გ“ ქვეპუნქტი].

ტურიზმი — “ადამიანის თავისუფალი, ნებაყოფლობითი, დროებითი გადაადგილება თავისი საცხოვრებელი ადგილიდან დასვენების, გაჯანსაღების, ისტორიისა და კულტურის ძეგლების დათვალიერების და/ან სხვა მიზნით.” [საქართველოს კანონი “ტურიზმისა და კურორტების შესახებ”];

ტურისტი — “ფიზიკური პირი, რომელიც ნებაყოფლობით მოგზაურობს მუდმივი საცხოვრებელი ადგილის ფარგლებს გარეთ, დასვენების, გაჯანსაღების, საქმიანი ან სხვა მიზნით, არანაკლებ 24 საათის და არა უმეტეს ერთი წლის ვადით და რომლის მოგზაურობაც არ ანასღაურდება დროებითი ყოფნის ადგილის საფინანსო წყაროებიდან.” [საქართველოს კანონი “ტურიზმისა და კურორტის შესახებ”, მე-2 მუხლი];

ტურისტული მომსახურების პაკეტი — “ტურისტული მომსახურების ძირითად ფორმათა (კვება, ღამის თევა განთავსების სხვადასხვა საშუალებებში, სატრანსპორტო მომსახურება, ექსკურსიები, ტურისტული ლაშქრობები და ა.შ.) არანაკლებ ორი კომპონენტისაგან შემდგარი კომპლექსი, რომელიც აუცილებელია ტურისტის მოთხოვნილებათა დასაკმაყოფილებლად და რომლის ღირებულება შედის ტურისტული საგზურის ფასში”. [საქართველოს კანონი “ტურიზმისა და კურორტის შესახებ”, მე-2 მუხლი];

ტუროპერატორი — ”იურიდიული პირი ან ინდივიდუალური მეწარმე, რომელიც ახორციელებს ტურისტული პროდუქტის ფორმირებასა და რეალიზაციას.” [საქართველოს კანონი “ტურიზმისა და კურორტის შესახებ”, მე-2 მუხლი];

ტყე — “გეოგრაფიული ლანდშაფტის ნაწილი, რომელიც მოიცავს საქართველოს კანონმდებლობით ტყისთვის მიკუთვნებული ხეების, მათი გავრცელების არეალში მოქცეული მიწის, აგრეთვე ბუჩქების, ბალახების, ცხოველებისა და სხვათა ერთობლიობას, რომლებიც თავიანთი განვითარების პროცესში ურთიერთდაკავშირებულნი არიან ბიოლოგიურად და გავლენას ახდენენ ერთმანეთსა და გარემოზე”. [საქართველოს ტყის კოდექსის მე-5 მუხლი];

უ

უზუფრუქტი — "უძრავი ნივთი შეიძლება სხვა პირს გადაეცეს სარგებლობაში ისე, რომ იგი უფლებამოსილია, როგორც მესაკუთრემ, გამოიყენოს ეს ნივთი და არ დაუშვას მესამე პირთა მიერ მისით სარგებლობა, მაგრამ, მესაკუთრისაგან განსხვავებით, მას არა აქვს ამ ნივთის გასხვისების, დაგირავების ან მემკვიდრეობით გადაცემის უფლება (უსუფრუქტი). ამ ნივთის გაქირავების ან იჯარით გადაცემისათვის საჭიროა მესაკუთრის თანხმობა. უსუფრუქტის გაუქმების შემდეგ მესაკუთრე ხდება არსებული ქირავნობის ან იჯარის ურთიერთობების მონაწილე". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 242-ე მუხლი];

უიმედო ვალი — იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 21-ე ნაწილი.

უიმედო სარგებლის დადასახადო დავალიანება — იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-20 ნაწილი.

უპატრონო მოძრავი ნივთი — "მოძრავი ნივთი უპატრონოდ ითვლება, თუ უწინდელი მესაკუთრე საკუთრებაზე უარის თქმის მიზნით ნივთის მფლობელობას მიატოვებს". [სამოქალაქო კოდექსის 190-ე მუხლი];

უფლებამოსილი წარმომადგენელი — იხ. ამ კოდექსის 43-ე მუხლი.

ფ

ფასიანი ქაღალდი (ფასიანი ქაღალდები) — "მიმოქცევადი ფინანსური ინსტრუმენტები და უფლებები, რომელთა საჯარო შეთავაზებაც შესაძლებელია წილობრივი თუ სასესხო ფასიანი ქაღალდების სახით, ან რომლებიც შეიძლება გარდაიქმნას ასეთებად, ან რომლებიც არიან ასეთებზე ხელმოწერისა თუ შეძენის უფლების მატარებლები, საინვესტიციო ხელშეკრულებები და ფასიან ქაღალდებთან დაკავშირებული სხვა ინსტრუმენტები და უფლებები. ამ კანონით ("ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ") შემდეგი ინსტრუმენტები არ განიხილება და არ რეგულირდება როგორც ფასიანი ქაღალდები:

ა) ბანკების ვალდებულებები, დაკავშირებული დეპო-

სიტებთან ან სხვა ფიქსირებულ ვადიან ფინანსირებასთან, რომლებსაც წარმოქმნის კლიენტთა პირდაპირი, შუამავლების გარეშე მომსახურება და რომლებისთვისაც არ არის დამახასიათებელი საჯარო მიმოქცევა;

ბ) ნებისმიერი სადაზღვეო პოლისი ან ენუიტური კონტრაქტი, გამოშვებული დაზღვევის შესახებ კანონმდებლობის შესაბამისად მოქმედი იურიდიული პირის მიერ;

გ) ჩეკები (რეგულირდება საქართველოს კანონით "ჩეკების შესახებ");

დ) კომისიის წესებით განსაზღვრული გამოსაკლისი ხელშეკრულებები ან ფინანსური ინსტრუმენტები, რომელთა

რეგულირებაც შესაბამისად ხორციელდება ამ ან სხვა კანონებით". ["ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლი];

ფიზიკური პირი განსაზღვრულია საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-11 – 23-ე მუხლებით.

ფინანსური მომსახურება იხ. ამ კოდექსის მე-19 მუხლი;

ფიფო (Fifo), ლიფო (Lifo), საშუალო შეწონილი შეფასების მეთოდები იხ. ამ კოდექსის 208-ე მუხლის კომენტარის მე-6 ნაწილი.

ფონდი "იურიდიული პირი, როცა ერთი ან რამდენიმე დამფუძნებელი სპეციალურ ქონებას საერთო-სასოგადო სასარგებლო მიზნის მისაღწევად საკუთრებად გადასცემს დამოუკიდებელ სუბიექტს, რომელსაც არა ჰყავს წევრები". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-3 ნაწილი];

ფორვარდული გარიგება "საბირჟო გარიგება, რომელიც იდება როგორც რეალურ საქონელზე, ისე განსაზღვრულ ვადაში (მომავალში) დასამზადებელ საქონელზე ხელშეკრულების დადებისას შეთანხმებული და ხელშეკრულებაში მითითებული ფასის მიხედვით". ["სასაქონლო

ბირეებისა და საბირჟო ვაჭრობის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლი];

ფორსმაჟორი – "სტიქიური მოვლენები, გაფიცვები, საბოტაჟი ან სხვა საწარმოო არეულობა, სამოქალაქო მღელვარება, ომი, ბლოკადა, აჯანყება, მიწისძვრა, მეწყერების ჩამოწოლა, ეპიდემია, წყალდიდობა და სხვა მსგავსი მოვლენები, რომელიც არ ექვემდებარება მხარეთა კონტროლს და რომელთა თავიდან აცილებაც მათ მიერ შეუძლებელია". [„ნავთობისა და გაზის შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის პირველი ნაწილი];

ქ

ქირავნობა – "ქირავნობის ხელშეკრულებით გამქირავებელი მოვალეა დამქირავებელს სარგებლობაში გადასცეს ნივთი განსაზღვრული ვადით, დამქირავებელი მოვალეა გამქირავებელს გადაუხადოს დათქმული ქირა". [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 531-ე მუხლი];

ქმედობა – მოქმედება ან უმოქმედობა.

ქონება – *(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* – იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 31-ე ნაწილი.

ქონება – *(საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით; მუხლი 147)* – „ქონება, ამ კოდექსის მიხედვით, არის ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა ფლობაც, სარგებლობა და განკარგვა შეუძლიათ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს და რომელთა შეძენაც შეიძლება შეუსყიდველად, თუკი ეს აკრძალული არ არის კანონით ან არ ეწინააღმდეგება ზნეობრივ ნორმებს."

ქრონომეტრაჟი – იხ. ამ კოდექსის 107-ე მუხლი.

ღ

ყ

ყადაღის დადება მოძრავ ქონებაზე – *(„სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონის მიხედვით, მუხლი 40.1)* – მოვალის ქონების აღწერა, ქონების განკარგვის – ნებისმიერი ფორმით გასხვისების, დაგირავების, მასზე ქირავნობისა და იჯარის ხელშეკრულების დადების აკრძალვის გამოცხადება ან/და ქონების შესანახად გადაცემა.

ყადაღის დადება უძრავ ქონებაზე — *(„სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ კანონის მიხედვით, მუხლი 63[1].1)* — მოვალის ქონების აღწერა და მისი განკარგვის — ნებისმიერი ფორმით გასხვისების, იპოთეკით, უსუფრუქტით, სერვიტუტით ან აღნაგობით დატვირთვის, მასზე თხოვების, ქირავნობის ან/და იჯარის ხელშეკრულების დადების აკრძალვას. უძრავ ქონებაზე ყადაღის დადება ხდება მოძრავ ქონებაზე ყადაღის დადებისათვის დადგენილი წესით. ყადაღადადების აქტის ასლი იგზავნება საჯარო რეესტრში.

ყადაღის დადება ქონებაზე — *(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* — იხ. ამ კოდექსის 87-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

შ

შავი და ფერადი ლითონების ჯართი — “ლითონის ნაკეთობები საბოლოოდ გამოუსადეგარი იმ დანიშნულებით, რისთვისაც ისინი იქნენ შექმნილი გატეხვის, გაცვეთის (მათ შორის მორალური), მექანიკური, ქიმიური დაზიანების ან სხვა მიზეზთა გამო და არ გააჩნიათ სახიფათო თვისებები.” [საქართველოს კანონი “შავი და ფერადი ლითონების ჯართისა და ნარჩენების ექსპორტის და რეექსპორტის რეგულირების შესახებ”, მე-2 მუხლი];

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს) — საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. საზოგადოების პარტნიორი არ არის პასუხისმგებელი საზოგადოების ვალდებულებებზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესატანი მას ბოლომდე არა აქვს შეტანილი (ასეთ შემთხვევაში საზოგადოების კრედიტორების წინაშე იგი პასუხს აგებს მის მიერ შეუტანელი შესატანის ოდენობით). ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც [კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, მუხლები: 40 და 3.4].

შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირი — „ადამიანი, რომელსაც დაავადების, ტრავმის, გონებრივი თუ ფიზიკური დეფექტის შედეგად დარღვეული აქვს ორგანიზმის სასიცოცხლო ფუნქციები ჯანმრთელობის მეტ-ნაკლებად მოშლის გამო, რაც განაპირობებს პროფესიული შრომის უნარის სრულ ან ნაწილობრივ დაკარგვას ანდა ყოფა-ცხოვრების არსებით გაძნელებას“ [კანონი „შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა სოციალური დაცვის შესახებ“, მუხლი 2].

შემოსავალი	*(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* – პირდაპირ განმარტებული არ არის.
შემოსავალი	*(ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით)* – „ ... საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც არაა დაკავშირებული საკუთარი კაპიტალის მესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან.“ [ბასს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“, პუნქტი 70. „ა“].
შერეული ოპერაციები (დდგ-ის მიზნებისათვის)	იხ. ამ კოდექსის 243-ე მუხლი;
შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანა (სახელმწიფო)	იხ. ამ კოდექსის 194-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.
შეწირულობა	„1. მხარეებს შეუძლიათ დაადგინონ, რომ ჩუქების ხელშეკრულების ნამდვილობა დამოკიდებულია ამა თუ იმ პირობის შესრულებაზე ან განსაზღვრული მიზნის მიღწევაზე. ეს მიზანი შეიძლება იყოს საერთო-სასარგებლოც (შეწირულობა). 2. პირობის შესრულება, გარდა მჩუქებლისა, შეუძლია მოითხოვოს იმ პირმაც, ვის ინტერესებშიც იგი იქნა დათქმული. 3. თუ დასაჩუქრებული პირობას არ შეასრულებს, მაშინ მჩუქებელს შეუძლია უარი თქვას ხელშეკრულებაზე.“ [საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 528].
„შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის“ პრინციპი	იხ. ამ კოდექსის 104-ე მუხლის მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის კომენტარი

ჩ

ჩეკი — "დადგენილი ფორმის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც შეიცავს ჩეკის გამცემის წერილობით დავალებას საბანკო დაწესებულებებისადმი გაანაღდოს ჩეკში აღნიშნული თანხა". [საქართველოს კანონი "ჩეკის შესახებ"];

ც

ცვეთა — *(ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით)* – „ცვეთა ნიშნავს აქტივის ცვეთის თანხის განაწილებას აქტივის სასარგებლო მომსახურების საეარაუდო ვადაზე. საანგარიშგებო პერიოდის ცვეთა პირდაპირ ან არაპირდაპირ ჩაირთვება მოცემული პერიოდის წმინდა მოგებაში ან ზარალში." [ბასს 4 „ცვეთის ბუღალტრული აღრიცხვა", პუნქტი 4].

ცვეთის მეთოდები — იხ. ამ კოდექსის 183-ე მუხლის კომენტარი.

ძ

ძეგლის რესტავრაცია — "ძეგლის დაზიანებული ან დაკარგული ფრაგმენტების მეცნიერული მეთოდებით აღდგენას". [საქართველოს კანონი "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ", მუხლი 3];

ძეგლის რეკონსტრუქცია — "ძეგლისათვის მეცნიერულად დასაბუთებულ, მეტნაკლებად დასრულებულ პირვანდელი სახის მიცემას არსებული და ახალი ელემენტების გამოყენებით". [საქართველოს კანონი "კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის შესახებ", მუხლი 3];

ძირითადი საშუალება — *(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* – იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 36-ე ნაწილი.

ძირითადი საშუალება — *(ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით)* – „ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები, რომლებიც:

ა) იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება: წარმოებაში, ან საქონლის ან მომსახურების მისაწოდებლად, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისთვის; და

ბ) გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად." [ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები", პუნქტი 6]

ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯები

(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით) – იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის მე-40 ნაწილი.

ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯები

(ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით) – „23. დანახარჯები, რომლებიც გაწეული იქნება ძირითადი საშუალებების უკვე აქტივებად აღიარების შემდეგ, მხოლოდ მაშინ დაემატება აქტივების საბალანსო ღირებულებას, თუ ამ დანახარჯების შედეგად საწარმო მიიღებს მეტ ეკონომიკურ სარგებელს, ვიდრე არსებული აქტივების ამოსაყალი ნორმატიული მწარმოებლურობის პირობებში. აქტივების ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული ყველა სხვა შემდგომი დანახარჯი აღიარებულ უნდა იქნეს ხარჯებად მათი გაწევისთანავე.

24. ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული დანახარჯების აქტივებად აღიარება ხდება მაშინ, თუ ამ დანახარჯების შედეგად ამ აქტივის ამოსაყალი მწარმოებლურობა გაიზარდა. ასეთი დანახარჯების მაგალითებია:

ა) შენობა-ნაგებობის ელემენტების მოდიფიკაცია მათი სასარგებლო

მომსახურების ვადის გახანგრძლივების მიზნით, ასევე მათი მწარმოებლურობის ამაღლების უზრუნველსაყოფად;

ბ) მანქანა-დანადგარების ნაწილების გაუმჯობესება პროდუქციის გამოშვების ხარისხის ამაღლების მიზნით;

გ) ახალი საწარმოო პროცესების დანერგვა მიმდინარე ხარჯების შემცირების მიზნით.

25. ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯები გაიღება იმისათვის, რათა აღდგენილ ან შენარჩუნებულ იქნეს ამ აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებელი, რომლის მიღებასაც საწარმო შეიძლება მოელოდეს აქტივის თავდაპირველად შეფასებული ნორმატიული მწარმოებლურობიდან გამომდინარე. ასეთი ტიპის დანახარჯი აღირიცხება ხარჯის სახით მათი გაწევისთანავე. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების შენახვის ან კაპიტალური

რემონტის ღირებულება, როგორც წესი, ხელს უწ-

ყობს აქტიეების ამოსაეალი ნორმატიული მწარმოებლურობის აღდგენას და არა მის ზრდას, ამიტომ ისინი აღირიცხება როგორც ხარჯები.“ [ბასს 16, „ძირითადი საშუალებები“]

ვ

წამახალისებელი გათამაშება „თამაშობა, რომელიც ტარდება კონკრეტული სახის პროდუქციის (მომსახურების) სწრაფად და ეფექტიანად რეალიზების მიზნით და წამახალისებელი გათამაშების ბილეთი გაიცემა უფასოდ. წამახალისებელი გათამაშების ნებართვა გაიცემა კონკრეტული პროდუქციის (მომსახურების) მწარმოებელ იურიდიულ (ფიზიკურ) პირზე ან მის წარმომადგენელზე. დაუშვებელია წამახალისებელ გათამაშებაში მონაწილეობისათვის ნებისმიერი ფორმით საფასურის დაწესება“ [საქართველოს კანონი „ლატარიების, ასარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“, მე-3 მუხლის „ო.დ“ ქვეპუნქტი].

წარმომადგენლობითი ხარჯი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 38-ე ნაწილი.

წელი იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 35-ე ნაწილი.

წმინდა აქტივები იხ. ამ კოდექსის მე-12 მუხლის 29-ე ნაწილი.

ხ

ხანდაზმულობის ვადა იხ. ამ კოდექსის მე-5 მუხლი.

ხარჯი *(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)* — პირდაპირ განმარტებული არ არის.

ხარჯი *(ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით)* — „ ... საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან [ბასს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“, პუნქტი 70. „ბ“].

ხელფასი იხ. ამ კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილი;

ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები იხ. ამ კოდექსის 174-ე მუხლი.

ჯ

ჯგუფის დირებულებითი ბალანსი იხ. ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-6 ნაწილი.

საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა
და აუდიტორთა ფედერაცია

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები

წიგნი "საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები" მომზადდა და გამოიცა ევრაზიის ფონდის დაფინანსებით (გრანტი G05-0077) აშშ-ის საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს სახსრების მეშვეობით. მასში გადმოცემული თვალსაზრისები შეიძლება არ ემთხვეოდეს აშშ-ის საერთაშორისო განვითარების სააგენტოსა და ევრაზიის ფონდის შეხედულებებს.

This book is produced through the project G05-0077 supported by a grant from the Eurasia Foundation through funds from the United States Agency for International Development (USAID). The opinions expressed in this publication do not necessarily represent those of the Eurasia Foundation or USAID.

ავტორები	ვახტანგ ხმალაძე ირაკლი შავიშვილი დავით ხატიაშვილი
მთავარი რედაქტორი	მიხეილ ჯიბუტი
რედაქტორები	ოთარ ხოიძე, თეიმურაზ ჭელიძე
რეცენზენტები	თეიმურაზ კოპალეიშვილი რევაზ ძაძამია
კორექტორი	მანანა გველესიანი
დიზაინერი	დავით დოლუაშვილი
დამკაბადონებელი	თემურ აბესაძე
ტირაჟი	3 000
გამომცემლობა	თერგი XXI, 2005 წ.